

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Analýza daňových a účetních aspektů likvidace v obchodní
korporaci

Analysis of Tax and Accounting Aspects of Liquidation in Business
Corporation

Student: Bc. Petra Siudová

Vedoucí diplomové práce: prof. Ing. Viola Šebestíková, CSc.

Ostrava 2019

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a daní

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Petra Siudová**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Téma: **Analýza daňových a účetních aspektů likvidace v obchodní korporaci**
Analysis of Tax and Accounting Aspects of Liquidation in Business Corporation

Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Konfrontace možných způsobů likvidace
3. Analýza účetních a daňových aspektů likvidace
4. Aplikace a zhodnocení likvidace v konkrétní obchodní korporaci
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratek

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

KOLEKTIV AUTORŮ. *Likvidace obchodních společností 2014*. 5. vyd. Olomouc: ANAG, 2014. 232 s. ISBN 978-80-7263-877-2.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Meritum Účetnictví podnikatelů 2018*. 15. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. 529 s. ISBN 978-80-7552-989-3.


MCKEITH, John and Bill COLLINS. *Financial Accounting and Reporting*. 2nd ed. London: McGraw-Hill Higher Education, 2013. 790 p. ISBN 978-0-07-713836-3.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.


Vedoucí diplomové práce: **prof. Ing. Viola Šebestíková, CSc.**

Datum zadání: 23.11.2018

Datum odevzdání: 26.04.2019


Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry




prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci, kromě příloh č. 2–5, jež mi byly dány k dispozici, vypracovala samostatně.

V Ostravě dne 26.4. 2019

Sídlková Petra
jméno a příjmení studenta

Obsah

1	Úvod.....	5
2	Konfrontace možných způsobů likvidace	7
2.1	Zánik a zrušení obchodní společnosti.....	8
2.1.1	Zrušení společnosti bez likvidace.....	9
2.1.2	Zrušení společnosti s likvidací.....	9
2.1.3	Komparace výhod a nevýhod zrušení obchodních společností ...	10
2.2	Právní vymezení likvidace	11
2.3	Likvidované společnosti v České republice.....	13
2.4	Vstup společnosti do likvidace a úloha likvidátora	15
2.4.1	Jmenování likvidátora	16
2.4.2	Odměna likvidátora	19
2.4.3	Zánik funkce likvidátora.....	21
2.5	Likvidace obchodní společnosti v hospodářských potížích	21
2.5.1	Konkurs společnosti v likvidaci.....	24
2.5.2	Skončení konkursu a likvidace	24
2.5.3	Komparace likvidace a konkurzu.....	25
2.6	Odkup společnosti v likvidaci	25
3	Analýza účetních a daňových aspektů likvidace	27
3.1	Vstup obchodní společnosti do likvidace	28
3.1.1	Den předcházející dni vstupu společnosti do likvidace	28
3.1.2	Daň z příjmů právnických osob	30
3.1.3	Den vstupu společnosti do likvidace	32
3.2	Průběh likvidace.....	33
3.2.1	Prodej majetku, uspokojování závazků a vymáhání pohledávek .	34
3.2.2	Daň z příjmů právnických osob	34
3.3	Konec likvidace	35

3.3.1	Likvidační zůstatek, jeho rozdělení a zdanění.....	36
3.3.2	Konečná zpráva likvidátora	38
3.3.3	Daň z příjmů při ukončení likvidace.....	39
4	Aplikace a zhodnocení likvidace na konkrétní společnosti	40
4.1	Představení společnosti.....	40
4.2	Vstup společnosti TEPS, s.r.o. do likvidace	42
4.3	Průběh likvidace.....	49
4.3.1	Zpeněžování majetku a promítnutí v účetnictví	50
4.3.2	Vymáhání pohledávek.....	54
4.3.3	Výtěžek likvidátora za zpeněžení majetku společnosti TEPS, s.r.o	55
4.3.4	Úhrada závazků	55
4.3.5	Další závazky vznikající v průběhu likvidace.....	57
4.3.6	Daň z příjmů právnických osob	60
4.4	Ukončení likvidace	61
4.4.1	Likvidační zůstatek a jeho zdanění	62
4.5	Daňové přiznání likvidované společnosti TEPS, s.r.o.	64
4.6	Návrh na výmaz z OR a zánik společnosti TEPS, s.r.o.	64
4.7	Shrnutí a vlastní názor	64
5	Závěr	66
	Seznam použité literatury.....	67
	Seznam zkratek	71
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Diplomová práce je zaměřena na analýzu účetních a daňových aspektů likvidace v obchodní společnosti. Pojem likvidace je mnohdy společností vnímán jako negativní jev, jež je především spojován s neschopností obchodní společnosti dosáhnout zisku či neschopností plnit své závazky.

Ke zrušení společnosti s likvidací nedochází pouze z důvodu neschopnosti společnosti plnit své závazky vůči dodavatelům, finančnímu úřadu apod., ale také například proto, že splnila účel, pro který byla založena. Jedná se o jev, který se v podnikatelském prostředí běžně vyskytuje, jelikož podnikání s sebou nese i různá rizika a úskalí. Účelem likvidace je vypořádání majetkových poměrů společnosti, úhrada dluhů věřitelům, ale také rozdělení čistého majetku, který ve společnosti po úhradě dluhů zůstane. Likvidace může mít pro společníka zcela odlišný dopad, než s jakým je společnost spojována. Nejedná se pouze o právní jev, ale také o jev, který přesahuje i do oblasti ekonomické, společenské, a především se projevuje v pracovněprávní oblasti, protože důsledkem likvidace je i propouštění zaměstnanců společnosti.

Práce je celkem rozdělena do 5 kapitol a věnuje se analýze účetních a daňových aspektů likvidace. V teoreticko-metodické části je na likvidaci nahlíženo z právního, účetního a daňového pohledu. V těchto kapitolách je cílem práce přiblížit podnikatelům, manažerům a rovněž i studentům základní pojmy týkající se zrušení a zániku obchodní společnosti, práci likvidátora a samotnou likvidaci od její přípravy až po její ukončení a následné vymazání společnosti z obchodního rejstříku.

Cílem praktické části je analyzovat a objasnit metodický postup likvidace obchodní společnosti se zaměřením na účetní a daňovou problematiku. K modelovému příkladu nám poslouží obchodní společnost TEPS, s.r.o., na níž budou aplikovány poznatky uvedené v teoreticko-metodologické části. Výstupem budou sestavené výkazy společnosti TEPS, s.r.o. v podobě rozvahy, výkazu zisku a ztráty a také bude poukázáno na problematiku vypořádání likvidačního zůstatku, jeho zaúčtování a zdanění. Na závěr budou shrnuty veškeré poznatky a vysloven vlastní názor k práci. Pro praktickou část byla použita společnost s ručením omezeným, protože je to právě tento druh obchodní společnosti, který je nejčastěji zrušen s likvidací.

Hlavním cílem této diplomové práce je přenést teoretické poznatky týkající se problematiky likvidace do praxe na základě komplexní analýzy účetně právní úpravy a definovat účetní a daňové aspekty problematiky zrušení obchodních společností s likvidací. V diplomové práci bude nejprve použita popisná metoda, a to hlavně v teoretické části. V dalších částech práce, v nichž se budeme věnovat účetním a daňovým aspektům procesu likvidace již bude využita metoda analýzy a mimo to i metoda komparace.

Pevně věřím, že tato práce bude přínosem nejen pro podnikatele, ale také pro studenty, kteří mají zájem seznámit se s problematikou zrušení obchodních společností s likvidací.

2 Konfrontace možných způsobů likvidace

Jak říká Pelikán (2011, str.10) „v tržních ekonomikách je obvyklé, že přibližně 70 % založených společností končí do tří let svoji činnost“ a většina těchto obchodních společností ukončí svou podnikatelskou činnost právě pomocí likvidace. S likvidací nemusí být nutně spojen neúspěch dané společnosti. Do likvidace může vstoupit také společnost, které se daří a dosahuje zisku. Důvodů, pro které společnost může vstoupit do likvidace i přes úspěšné výsledky své činnosti je hned několik. Jednak společnost může dosáhnout účelu pro který byla založena anebo uplynula doba, na kterou byla zřízena. Nejčastějším důvodem pro uplatnění procesu likvidace však bývá neúspěch obchodní společnosti v podnikání. (Kotasová, 2016)

Likvidačním procesem musí rovněž projít i ty společnosti, které nikdy nevyvíjely žádnou činnost, tzv. mrtví brouci“. Negativním dopadem těchto typů společností je např. to, že zatěžují státní rozpočet kvůli administrativním nákladům apod. (Josková, Pravdová, Zachardová, 2017)

Možnou alternativou k likvidaci obchodní společnosti je fúze s jinou společností. Účinností fúze přejde jmění zanikající společnosti na nástupnickou společnost. Zanikající společnost zanikne, aniž by prošla procesem likvidace. Jiná situace nastává v případě hospodářských potíží společnosti, kdy tato společnost naplňuje znaky úpadku a nutným krokem je zahájení insolvenčního řízení. Velmi důležitou roli v insolvenčním řízení hraje soud, který zjišťuje úpadek společnosti a vyzve věřitele k přihlášení se ke svým pohledávkám. Úpadkem se rozumí situace, kdy má společnost více věřitelů a je v platební neschopnosti. Není schopna plnit své závazky. V praktické situaci se v tomto stavu bude nacházet většina nových společností, a proto je nutné považovat za předluženou společnost jen tu, která rozdíl mezi svým majetkem a závazky nebude schopna plnit ani v budoucnu. Nejběžnějším způsobem řešení je konkurs. Insolvenční správce nabývá práva nakládat s majetkem společnosti, který zpeněží a zisk rozdělí mezi věřitele. Po skončení konkursu společnost již žádným majetkem nedisponuje, a tak likvidace nenastává. Stane-li se, že se po skončení insolvenčního řízení ve společnosti přece jen objeví majetek, následuje v tomto případě obvyklý proces likvidace. (Kocourková, 2017)

2.1 Zánik a zrušení obchodní společnosti

Než se začneme věnovat samotnému procesu likvidace, pozastavíme se u tématu zániku a zrušení obchodních společností, které uvádí problematiku zrušení obchodní společnosti s likvidací v širších souvislostech. Je velice důležité uvědomit si rozdíl mezi zánikem a zrušením obchodní společnosti, který je nejen časový, ale rovněž obsahový. Ne vždy se průběh života společnosti vyvíjí tak, jak bychom si přáli. Dříve než společnost zanikne výmazem z obchodního rejstříku (OR), musí dojít k jejímu zrušení. Společnost se dle § 168 odst. 1, zákona č. 89/ 2012 Sb., občanský zákoník (dále jen OZ) zrušuje *„právním jednáním, uplynutím doby, rozhodnutím orgánu veřejné moci nebo dosažením účelu, pro který byla ustavena, a z dalších důvodů stanovených zákonem.“*

Pro úplnost je vhodné zmínit, že obchodní společnost může být zrušena:

- **dobrovolně**

Jako dobrovolné zrušení obchodní společnosti se považuje nejen to, pokud společnost dosáhne účelu, pro který byla zřízena nebo uplynutí doby na kterou byla společnost založena, ale také rozhodnutí o jejím zrušení jako projev vůle společníků nebo určitého orgánu. V případě dobrovolné likvidace je lepší, když společnost před vstupem do likvidace projde tzv. „přípravnou fází“. Pro společnost je to tak lepší z daňového i účetního hlediska a celý proces likvidace to může značně urychlit a zjednodušit. (Josková, Pravdová, Zachardová, 2017)

- **nuceně**

Nucené zrušení společnosti upravuje OZ, konkrétně § 168 odst. 1, jehož znění je uvedeno výše. O nuceném zrušení hovoříme, pokud tak rozhodne orgán veřejné moci. Za orgán veřejné moci se považuje primárně soud, který zruší obchodní společnost a nařídí její likvidaci v řízení zahájeném na návrh osoby, která osvědčí právní zájem. Avšak zrušit obchodní společnost lze i bez návrhu, a to v případech, kdy obchodní společnost podle § 172 odst. 1, OZ:

- „a) vyvíjí *nezákonnou činnost v takové míře, že to závažným způsobem narušuje veřejný pořádek,*
- b) *již nadále nesplňuje předpoklady vyžadované pro vznik právnické osoby zákonem,*
- c) *nemá déle než dva roky statutární orgán schopný usnášet se, nebo*
- d) *tak stanoví zákon.“*

Soud k tomuto rozhodnutí přistupuje až v případě, kdy neexistují méně závažné prostředky nápravy anebo také v případech, kdy se jedná o porušení právních předpisů ve velké míře a naplňují se tak předpoklady pro zrušení obchodní společnosti.

Na obrázku 2.1 je znázorněno základní schéma týkající se zrušení obchodních společností.

Obr. 2.1 Zrušení obchodních společností



Zdroj: vlastní zpracování

Podle obr. 2.1 může být společnost zrušena buď s likvidací anebo bez likvidace. Ke zrušení společnosti s likvidací může mimo důvody uvedené výše dojít i např. z důvodu nezveřejnění účetních závěrek či neodpovídání na výzvy finančního úřadu.

(Novotný, Šašek, 2017)

2.1.1 Zrušení společnosti bez likvidace

Pokud dochází ke zrušení společnosti bez likvidace, znamená to, že dochází k přechodu na právního nástupce – neboli k přeměně právnické osoby. Přeměnou se rozumí fúze, rozdělení, změna právní formy stanoví-li to zákon, a také převod jmění na společníka či přeshraniční přemístění sídla. Tato problematika je obecně upravena v OZ, konkrétně v § 174–184. Podrobněji tuto problematiku upravuje zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev.

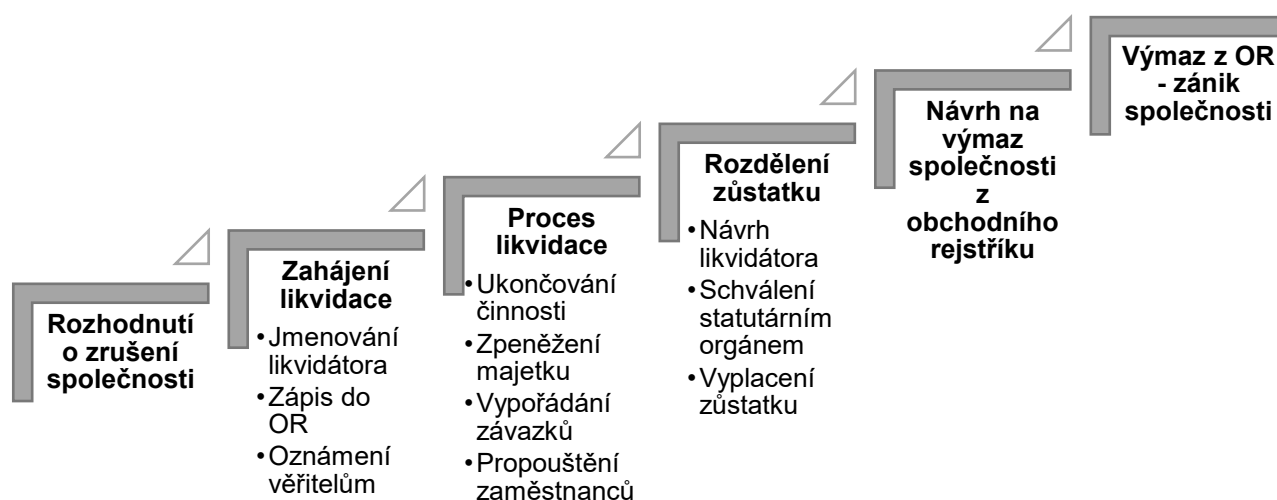
2.1.2 Zrušení společnosti s likvidací

Na základě toho, jedná-li se o zrušení dobrovolné či nucené, můžeme vymezit i likvidaci dobrovolnou a nucenou. Účelem likvidace je vypořádat majetek zrušené obchodní společnosti (zpeněžení majetku), vyrovnat dluhy věřitelům a určitým způsobem naložit s likvidačním zůstatkem. Dojde-li k rozhodnutí vlastníků o ukončení

činnosti s likvidací, nastává etapa příprav, aby mohl likvidační proces začít. (Dostál, 2015)

Obrázek 2.2. ukazuje proces likvidace v průběhu času a poukazuje na zásadní činnosti v jednotlivých fázích.

Obr. 2.2 Proces likvidace obchodních společností



Zdroj: (Děrgel, 2010), vlastní zpracování

Likvidace není jednoduchým procesem. Jak je zobrazeno v obrázku výše, nejprve musí valná hromada společnosti rozhodnout o zrušení společnosti s likvidací, poté jmenovat likvidátora a určit jeho odměnu dle § 59 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích (dále ZOK). Poté dochází k zahájení likvidace. Likvidátor rovněž zjišťuje, jestli není obchodní společnost předlužená, pokud ano, musí neprodleně podat insolvenční návrh. Zjistí-li, že společnost není předlužená a ani se nenachází v úpadku přejde k nejdůležitější činnosti, a to ke zpeněžování majetku, jež se ve společnosti vyskytuje. Poté vypořádá pohledávky, a nakonec uhradí veškeré závazky společnosti. Jednou z posledních činností likvidátora je vypořádání případného likvidačního zůstatku. (Adamík, Pilátová, Richter, Sigmund, Taranda, 2017)

2.1.3 Komparace výhod a nevýhod zrušení obchodních společností

Jelikož společnost má na výběr několik možností, jak může být zrušena, je zde pro srovnání uvedena tabulka 2.1, která porovnává zrušení obchodní společnosti s likvidací a její alternativu, zrušení obchodní společnosti bez likvidace (přeměny obchodních společností).

Tab. 2.1 Komparace výhod a nevýhod zrušení společností bez a s likvidací

	Zrušení obchodní společnosti bez likvidace	Zrušení obchodní společnosti s likvidací
výhody	<ul style="list-style-type: none"> - jedná se o kratší proces než u zrušení společnosti s likvidací - více flexibilní a snadnější proces 	<ul style="list-style-type: none"> - podíl na likvidačním zůstatku - jednodušší postup účtování
nevýhody	<ul style="list-style-type: none"> - soudní poplatky - vypracování projektu - náročnější postup účtování 	<ul style="list-style-type: none"> - dlouhodobý proces - musí jmenovat likvidátora - do 30 dnů ode dne vstupu společnosti do likvidace musí podat řádné daňové přiznání za období, které uplynulo přede dnem vstupu společnosti do likvidace

Zdroj: vlastní zpracování

Obě dvě varianty mají své klady i zápory. Z tabulky vyplývá na základě uvedených výhod a nevýhod, že nelze jednoznačně určit, je-li lepší zrušení obchodní společnosti s likvidací nebo bez likvidace. Vždy záleží na konkrétní situaci, ve které se společnost nachází, na domluvě společníků obchodní společnosti a v potaz musíme brát i časové hledisko, poněvadž likvidace není krátkodobým procesem a nelze ji urychlit.

2.2 Právní vymezení likvidace

Likvidaci neupravuje pouze jedna právní norma. Skutečnosti, které se týkají problematiky likvidace jsou upraveny v několika různých zákonech. Není možné, aby došlo k odchylce od normovaných pravidel zvláště úpravou v zakladatelském právním jednání či dohodou mezi likvidovanou společností a třetí osobou, protože se jedná o právní normy, které jsou z velké části kogentní povahy. Ustanovení o likvidaci slouží k ochraně třetích osob a zájmu společníků likvidované společnosti, což je hlavním důvodem, proč se nelze od právní úpravy odchýlit. (Josková, Pravdová, Zachardová, 2017)

Do konce roku 2013 byla problematika likvidace upravena zejména v zákoně č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník. Zvláštní důvody pro zrušení společnosti soudem, kompetence jednotlivým orgánům, kterých se likvidace dotýká a také rozdělení a

výplatu likvidačního zůstatku upravuje od 1.1. 2014 ZOK. Rok 2014 přinesl mimo jiné i zásadní změny v oblasti likvidací právnických osob¹.

K 1.1. 2014 vstoupila v účinnost nová a komplexní úprava jak občanského, tak obchodního práva, která je pojatá do tří hlavních předpisů, a to:

- občanský zákoník,
- zákon o obchodních korporacích,
- zákon o mezinárodním právu soukromém.

Obecnou problematiku zrušení, likvidace a zániku společně pro všechny právnické osoby upravuje OZ. Ustanovení zabývající se institutem likvidace obecně pro všechny právnické osoby najdeme v § 187 až § 209 OZ. Protože OZ nám ustanovuje pouze obecné podmínky týkající se likvidace právnických osob, musíme nahlédnout i do ZOK, kde nalezneme ustanovení týkající se likvidace jednotlivých druhů obchodních společností² a družstev. (Josková, Pravdová, Zachardová, 2017) Likvidátor se mimo výše uvedené musí řídit i zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP) a také daňovým řádem, poněvadž tyto zákony upravují daňovou a účetní problematiku likvidace. Je rovněž důležité zmínit i zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, jelikož upravuje oblast trestně právní odpovědnosti likvidátora. Likvidátor se může v průběhu provádění likvidace dopustit trestného činu jako např. zpronevěra, podvod, porušení povinnosti při správě cizího majetku či poškození nebo zvyhodnění věřitele.

Novinkou od roku 2014 je zavedení obecného pojmu „likvidační podstata“. Jedná se o párový termín k pojmu „majetková podstata“. Majetkovou podstatou je dle § 206 odst. 1, zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (dále IZ) myšlen majetek, který slouží k uspokojení dlužníkových věřitelů, tzn.:

- a) peněžní prostředky,*
- b) věci movité a nemovité,*
- c) podnik,*
- d) soubor věcí a věci hromadné,*
- e) vkladní knížky, vkladní listy a jiné formy vkladů,*

¹ Dle § 144 OZ můžeme právnickou osobu ustavit v soukromém či veřejném zájmu.

² Rozlišujeme obchodní společnosti kapitálové (společnost s ručením omezeným, akciová společnost) a osobní (veřejná obchodní společnost, komanditní společnost).

- f) akcie, směnky, šeky nebo jiné cenné papíry anebo jiné listiny, jejichž předložení je nutné k uplatnění práva,*
- g) obchodní podíl,*
- h) dlužníkovy peněžité i nepeněžité pohledávky, včetně pohledávek podmíněných a pohledávek, které dosud nejsou splatné,*
- i) dlužníková mzda nebo plat, jeho pracovní odměna jako člena družstva a příjmy, které dlužníkovi nahrazují odměnu za práci, zejména důchod, nemocenské, peněžitá pomoc v mateřství, stipendia, náhrady ucházejícího výdělku, náhrady poskytované za výkon společenských funkcí, podpora v nezaměstnanosti a podpora při rekvalifikaci,*
- j) další práva a jiné majetkové hodnoty, mají-li penězi ocenitelnou hodnotu.“*

Obecně je tento termín definován v § 2, IZ. Stručně řečeno, likvidační podstatou je majetek obchodní společnosti, který slouží k uspokojení závazků společnosti vůči svým věřitelům.

2.3 Likvidované společnosti v České republice

V České republice ukončilo svou podnikatelskou činnost v první polovině roku 2018 celkem 5 987 kapitálových společností. Z toho bylo 5 655 společností s ručením omezeným a 332 akciových společností. Tato statistika vyplývá z databází společnosti Bisnode, která obsahuje detailní informace o všech podnikatelských subjektech v České a Slovenské republice.³ Z necelých šesti tisíc společností, které byly během prvních 6 měsíců loňského roku vymazány z obchodního rejstříku (OR) jich bylo 78 % zlikvidováno a ostatní společnosti zanikly formou fúze či jiným způsobem. Oproti minulým letem podíl likvidovaných společností od roku 2015 roste. V roce 2015 bylo zlikvidováno celkem 72 % společností, zatímco v roce 2018 to bylo již 78 %. Více než polovina společností, které byly vymazány z OR během 1. pololetí roku 2018 měly sídlo v Praze. V ostatních krajích České republiky podíl zaniklých společností na celkovém počtu nepřesáhl 10 %.

V první polovině roku 2018 ukončovaly společnosti činnost nejčastěji v těchto oborech:

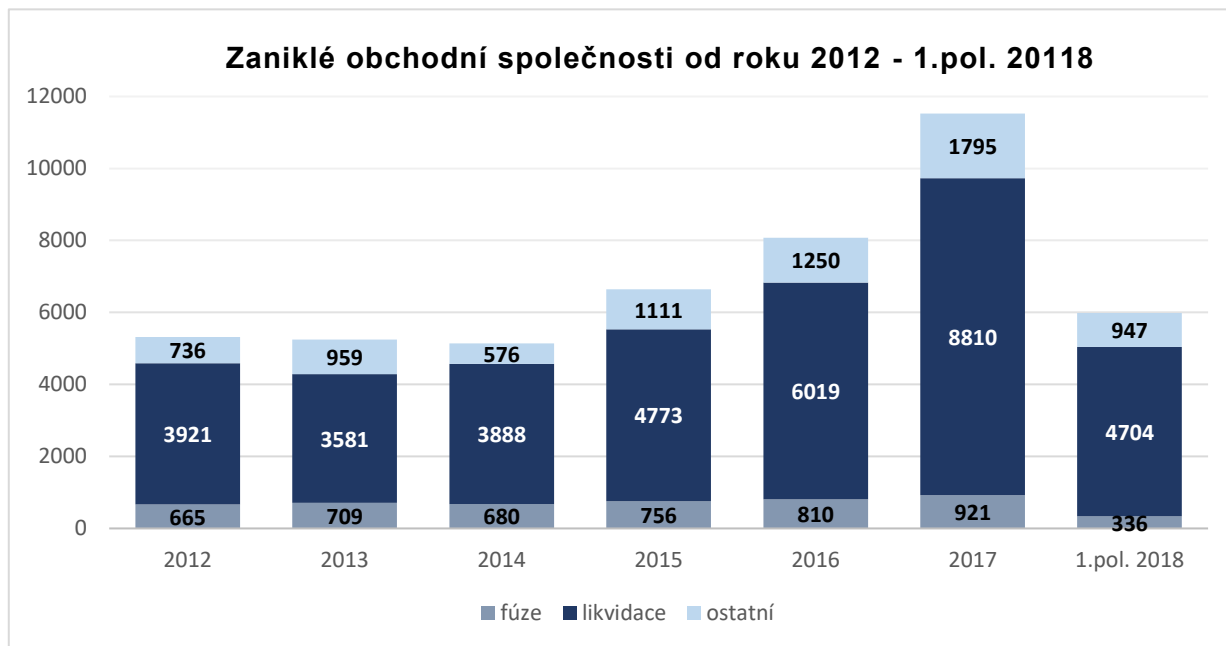
- pronájem a správa vlastních nebo pronajatých nemovitostí,

³ Nutno podotknout, že na internetu převažují negativní recenze vůči firmě Bisnode, která se zabývá statistickými analýzami. Domnívám se, že tyto negativní recenze vůči této firmě jsou kvůli tomu, že se jedná o placenou službu. Nicméně, kontaktovala jsem tuto firmu s otázkou odkud čerpají uvedená data a zdali je mohu pro svou práci považovat za důvěryhodná. V odpovědi stálo, že data týkající se likvidací obchodních společností čerpají z veřejně dostupných zdrojů, to znamená: OR, Registr ekonomických subjektů a Obchodní věstník.

- nesespecializovaný velkoobchod,
- zprostředkování velkoobchodu a velkoobchod v zastoupení,
- ostatní profesní, vědecké a technické činnosti,
- maloobchod v nesespecializovaných prodejnách.

Následující graf 2.1 uvádí počet zaniklých firem v období od roku 2012 až do 1. pololetí roku 2018.

Graf 2.1 Zaniklé obchodní společnosti od roku 2012 až do 1.pol. 2018



Zdroj: (Loni zaniklo v Česku nejvíc firem za posledních sedm let, 2019), vlastní zpracování

Z grafu lze vyvodit, že od roku 2012 do roku 2014 se počet likvidovaných společností příliš neměnil, od roku 2015 se počet likvidací navýšil. Nejvýraznější rozdíl lze vidět v roce 2017, kde bylo v likvidaci 8 810 obchodních společností. Nutno zmínit, že v roce 2017 vzniklo o necelé 4 tis. více společností než v roce 2016, což dokazuje níže uvedená tabulka 2.2., která znázorňuje počet vzniklých a zaniklých společností od roku 2012 do roku 2018. Dá se tedy předpokládat, že jedním z důvodů, proč bylo zlikvidováno na 8 tisíc společností, je vzrostlý počet nově založených společností v roce 2017.

Tab. 2.2 Zaniklé a vzniklé společnosti od roku 2012 do roku 2018

Rok	Počet zaniklých společností	Počet vzniklých společností	Počet nových společností na jednu zaniklou
2012	5 322	22 454	4,22
2013	5 249	22 845	4,35
2014	5 144	24 870	4,83
2015	6 640	26 953	4,06
2016	8 079	28 837	3,57
2017	11 517	32 187	2,79
2018	12 692	31 270	2,46

Zdroj: (Loni zaniklo v Česku nejvíc firem za posledních sedm let, 2019), vlastní zpracování

Jak si lze z uvedené tabulky povšimnout, počet společností na jednu zaniklou společnost se snižuje i přesto, že se celkový počet společností každoročně zvyšuje. V roce 2018 zaniklo celkem 12 692 společností, což v porovnání s rokem 2012 je více jak dvojnásobek. Jedním z hlavních důvodů, je dle mého názoru, to, že ne všechny nově vznikající společnosti jsou schopny se vypořádat s konkurencí a také s neznalostí tržního prostředí a tržního chování. Společníci tak dojdou k rozhodnutí zrušit svou obchodní společnost.

2.4 Vstup společnosti do likvidace a úloha likvidátora

Podle § 187 odst. 2 OZ vstupuje obchodní společnost do likvidace dnem, kdy byla zrušena nebo prohlášena za neplatnou. Pokud se jedná o dobrovolné zrušení obchodní společnosti vstupuje společnost do likvidace dnem, kdy nabyde účinnost dohoda či rozhodnutí příslušného orgánu, popřípadě dnem, který určí toto jednání. Rozhodne-li o zrušení společnosti soud, jedná se o den právní moci rozhodnutí nebo o den v něm určený. V případě, že je obchodní společnost prohlášena za neplatnou, je dnem vstupu společnosti do likvidace den, kdy je prohlášena za neplatnou. Všechny obchodní společnosti, které jsou zapsány do Veřejného rejstříku a vstoupí do likvidace používají v právním styku dovětek „v likvidaci“, který připojí ke svému názvu. (Cejpek, 2017)

2.4.1 Jmenování likvidátora

Likvidátorem se může stát jak fyzická, tak i právnická osoba. Likvidátorů může být i více a tvoří tak kolektivní orgán. Hlavním předpokladem pro vykonávání činnosti profese likvidátora je splnění podmínek pro výkon funkce člena statutárního orgánu. V případě obchodních společností musí kromě požadavků OZ na plnou svéprávnost také splňovat požadavky ZOK. Výběr osoby likvidátora není ničím omezen, může jím být jak osoba, která je součástí společnosti a je tak seznámena s jejím vnitřním chodem, tak i profesionál specializující se na problematiku likvidací. Může jím být rovněž i jiná vhodná osoba jako např. zaměstnanec, člen voleného orgánu či advokát.

(Josková, Pravdová, Zachardová, 2017)

Mezi hlavní činnosti, jež likvidátor vykonává patří:

- plní závazky společnosti,
- uplatňuje pohledávky,
- přijímá plnění,
- zastupuje společnost před soudy a jinými orgány,
- vykonává práva společnosti,
- uzavírá dohody a smíry o změně práv a závazků. (Novotný, Šašek, 2017)

Likvidátor shodně jako podle původní právní úpravy nejprve přednostně uspokojí pohledávky zaměstnanců. Výjimkou může být, pokud je obchodní společnost v úpadku. Likvidátor má povinnost zveřejnit v Obchodním věstníku bez zbytečného odkladu minimálně dvakrát za sebou s dvoutýdenním odstupem oznámení, že likvidovaná společnost vstupuje do likvidace, mimo to uveřejní výzvu pro věřitele, aby se přihlásili ke svým pohledávkám. Lhůta, do kdy se mohou věřitelé přihlásit, nesmí být kratší než 3 měsíce od druhého zveřejnění. Pokud likvidátor zjistí, že je obchodní společnost v úpadku, musí podat bez zbytečného odkladu insolvenční návrh. K datu, ke kterému se společnost zrušuje musí statutární zástupci společnosti protokolárně předat veškerá aktiva včetně práv, povinností a závazků jmenovanému likvidátorovi.

(Richter, Sigmund, 2017)

Položky, jež by měl obsahovat předávací protokol uvádí tabulka 2.3.

Tab. 2.3 Položky předávacího protokolu

kompletní personální agenda	<ul style="list-style-type: none"> - seznamy pracovníků, - půjčky zaměstnancům, - manka a jiné škody, - pracovněprávní spory, - závazky vůči zaměstnancům atd.
mimořádná účetní závěrka ke dni předcházejícímu dni vstupu do likvidace	<ul style="list-style-type: none"> - rozvaha, - výkaz zisku a ztráty, - příloha.
inventurní soupisy	<ul style="list-style-type: none"> - znalecké posudky cen
soupis aktiv	<ul style="list-style-type: none"> - hotovost, - pohledávky, - majetek a ostatní aktiva.
soupis pasiv	<ul style="list-style-type: none"> - závazky z obchodního styku, - závazky vůči státu, - závazky vůči orgánům sociálního a zdravotního pojištění, - úvěry, půjčky atd.
kompletní obchodní agenda	<ul style="list-style-type: none"> - uzavřené obchodní smlouvy
soupis právní agendy	<ul style="list-style-type: none"> - přehled žalob, - počet žalob v řízení, - počet návrhů na vydání platebního rozkazu
kompletní přehled o archivní agendě společnosti	<ul style="list-style-type: none"> - spisový, archivační a skartační řád, - přehled o archivovaných písemnostech
v předchozích bodech nezahrnutá agenda	<ul style="list-style-type: none"> - ekologické zátěže, - způsob jejich řešení apod.

Zdroj: (Richter, 2017), vlastní zpracování

Likvidátor jmenovaný společností

U dobrovolné likvidace je výběr osoby likvidátora ponechán na společnosti samotné, tedy na jejím příslušném orgánu. Ve společnosti s ručením omezeným o jmenování likvidátora rozhoduje valná hromada, je-li tak určeno společenskou smlouvou. Pokud není tato povinnost přenesena na valnou hromadu, není výslovně nikde stanoveno, kdo je příslušným orgánem. Dle odborné literatury se prý jedná o statutární orgán, který má podle § 163 OZ zbytkovou působnost ke všemu o čem přímo nerozhodne valná hromada. Určitě je však lepší volbou nechat o tom rozhodnout valnou hromadu. Přece jen, likvidátor sehrává v posledním stádiu existence společnosti významnou roli a na kvalitě jeho práce závisí výše likvidačního zůstatku, jež se rozdělí mezi společníky. Dalo by se říci, že postavení likvidátora odpovídá do určité míry a působnosti postavení jednatele, o jehož volbě opět rozhoduje valná hromada.

U veřejné obchodní společnosti musí s výběrem likvidátora souhlasit všichni společníci, ledaže společenská smlouva určí jinak.⁴ Komanditní společnost má obdobnou úpravu při výběru vhodného likvidátora jako veřejná obchodní společnost. Pro rozdělení působnosti ve společnosti disponuje vlastní úpravou. Neurčí-li společenská smlouva jinak, rozhodují ve věcech, které nepřísluší statutárnímu orgánu, společníci komanditní společnosti. Nutno zmínit, že o volbě likvidátora hlasují zvlášť komplementáři a zvlášť komanditisté. V akciové společnosti je důležité rozlišovat, jestli se jedná o monisticky organizovanou společnost, kde rozhoduje o jmenování likvidátora správní rada, poněvadž jí patří zbytková působnost⁵ anebo o dualisticky organizovanou společnost, kdy rozhoduje o jmenování likvidátora představenstvo dle zbytkové působnosti. Není však vyloučeno, že likvidátora může jmenovat i valná hromada, jak v monisticky, tak v dualisticky organizované akciové společnosti, avšak musí to být určeno ve stanovách společnosti. (Josková, Pravdová, Zachardová, 2017)

V praxi může rovněž nastat situace, kdy se společnost ocitne bez likvidátora. Tato situace může nastat, pokud se společníci neshodnou na výběru osoby likvidátora anebo vybraná osoba nedá souhlas o povolání do funkce likvidátora. Podle pravidla, kdy je společnost v likvidaci a likvidátor nebyl povolán, vykonávají jeho působnost všichni členové statutárního orgánu. Relativně výhodné se jeví jmenovat likvidátorem některou fyzickou osobu, jež je členem orgánů společnosti. V zájmu společnosti bude určitě povolat likvidátora dle vlastního výběru oproti výběru likvidátora soudem. I v praxi se tomu tak stává ojediněle, v případě fungující společnosti bude zájem společníků dostatečný na to, aby likvidátora jmenovali sami. (Markalousová, 2017)

Likvidátor jmenovaný soudem

Soud jmenuje likvidátora pouze ve třech situacích, jež mohou nastat. A to v případě:

- **zrušení společnosti soudem** – jedná se o situaci, kdy soud rozhodne o zrušení společnosti s likvidací a zároveň v usnesení o zrušení společnosti určí i likvidátora. Tato situace nastává v případě, že společnost jednala např. protiprávně. Jedná se o sankční nástroj, který toto jednání postihuje, a proto není možné, aby společnost jmenovala likvidátora sama.

⁴ § 105 ZOK

⁵ § 460 odst. 2 ZOK. „Do působnosti správní rady náleží jakákoliv věc týkající se společnosti, ledaže ji tento zákon svěřuje do působnosti valné hromady.“

- **nejmenování likvidátora příslušným orgánem společnosti** – jak již bylo výše řečeno, může se stát, že se společníci, akcionáři či komplementáři a komanditisté neshodnou při výběru vhodné osoby, která by vykonávala funkci likvidátora. V této situaci je možné, aby likvidátora jmenoval soud. V praxi se to však stává málokdy.
- **odvolání likvidátora, který řádně neplní své povinnosti** – pokud nastane situace, že likvidátor řádně neplní své povinnosti, jmenuje soud likvidátora nového. Orgán společnosti, který minulého likvidátora jmenoval je vlastně sankcionován za špatný výběr likvidátora, kterého mohl, ale z nějakého důvodu ho neodvolal a nenahradil. Soud na návrh osoby, která osvědčí právní zájem, prokáže, že likvidátor pochybil, odvolá likvidátora a povolá nového. Mezi případy, kdy likvidátor poruší právní zájem třetích osob patří například situace, kdy likvidátor porušuje své povinnosti ve prospěch společníků, kteří jej likvidátorem zvolili, zvýhodní menšinové společníky, kteří by rádi měli vyšší podíl na likvidačním zůstatku apod. (Markalousová, 2017)

2.4.2 Odměna likvidátora

Jmenovanému likvidátorovi náleží za vykonání své práce odměna. Odměnu a způsob výplaty odměny likvidátora v obchodní společnosti určuje podle § 195 OZ orgán společnosti, který likvidátora jmenoval. Odměna rovněž podléhá zdanění daní z příjmů fyzických osob, a to dle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP, a také odvodům na zdravotní a sociální pojištění. Samotná výše odměny není zákonem regulovaná, kromě odměny likvidátorů, kteří byli jmenováni soudem. Výše odměny se odvíjí především od délky, složitosti a rozsahu likvidace. Dohoda o odměně je u kapitálových společností zakotvena ve smlouvě o výkonu funkce likvidátora, která musí být písemná a musí být schválena valnou hromadou. Tímto se kapitálové společnosti liší při úpravě odměňování likvidátora od osobních společností. U osobních společností může být výše odměny sjednána i ústně a není zde vyžadován ani souhlas nejvyššího orgánu společnosti neboli všech společníků. (Josková, Pravdová, Zachardová, 2017)

Stejně jako je tomu u insolvenčního správce je i u likvidátora, jehož jmenuje soud, základní sazba pro výpočet odměny ustanovena právní normou. U likvidátora se jedná o zákon č. 351/2013 Sb., o výši úroků z prodlení a nákladů spojených s uplatněním pohledávky, určení odměny likvidátora, likvidačního správce a člena orgánu právnické osoby jmenovaného soudem. Vyhláška určuje, že základem pro určení odměny likvidátora je tzv. čistý majetkový zůstatek neboli likvidační zůstatek. Podle Pelikána (2011) je důležité přiklánět se u určení výše odměny likvidátora

k složitosti likvidačního procesu a k rozsahu majetku a závazků likvidované obchodní společnosti. Likvidátor je totiž nucen čelit náporu ze strany věřitelů, a je také povinen ukončit pracovní poměry uzavřené mezi společností a zaměstnanci.

V tabulce 2.4 je uveden základ pro výpočet odměny likvidátora, jenž byl jmenován soudem.

Tab. 2.4 Výše odměny likvidátora

základ	výše odměny
do 100 000 Kč	15 %
100 000 Kč až 500 000 Kč	15 000 Kč + 10 % z částky přesahující 100 000 Kč
nad 500 000 Kč až 1 000 000 Kč	55 000 Kč + 7 % z částky přesahující 500 000 Kč
nad 1 000 000 Kč do 20 000 000 Kč	90 000 Kč + 5 % z částky přesahující 1 000 000 Kč

Zdroj: §6 odst. 1, zákona č. 351/2013 Sb., o výši úroků z prodlení a nákladů spojených s uplatněním pohledávky, určení odměny likvidátora, likvidačního správce a člena orgánu právnické osoby jmenovaného soudem, vlastní zpracování

Vyhláška rovněž stanovuje, že na základě okolností případu lze odměnu likvidátora přiměřeně zvýšit či snížit. Zvýšení odměny je však možné pouze do výše hodnoty likvidačního zůstatku obchodní společnosti. Na likvidaci se může podílet i více likvidátorů, je-li tomu tak, náleží jim podíl na odměně na základě rozsahu a délky doby činnosti každého z likvidátorů.

V praxi může nastat i situace, kdy výše likvidačního zůstatku nestačí na úhradu odměny likvidátora. Pokud se tak stane, náleží likvidátorovi dle výše zmíněného zákona⁶ odměna ve výši 1 000 Kč. Nicméně po odborné konzultaci s likvidátorem bylo zjištěno, že soudy se tímto ustanovením neřídí.

U nemajetných likvidací je odměna likvidátora podle rozhodnutí soudu v:

- Ostravě ve výši 5 000 Kč,
- Praze ve výši 10 000 Kč.

Důvodem, proč to takto funguje je, že přece jen odměna ve výši 1 000 Kč není dostačující na to, aby likvidátora vůbec motivovala k tomu, aby danou společnost zlikvidoval.

⁶ zákon č. 351/2013 Sb., o výši úroků z prodlení a nákladů spojených s uplatněním pohledávky, určení odměny likvidátora, likvidačního správce a člena orgánu právnické osoby jmenovaného soudem

2.4.3 Zánik funkce likvidátora

Postavení likvidátora, jak již zde bylo zmíněno je velmi podobné k postavení orgánů obchodních společností a je nutné posuzovat způsoby zániku funkce likvidátora podle úpravy zániku funkce členů orgánů obchodních společností.

Funkce likvidátora zaniká:

- smrtí fyzické osoby,
- odvoláním,
- odstoupením z funkce – likvidátor nesmí z funkce odstoupit, pokud je to pro společnost ekonomicky nevhodné,
- zánikem zákonných předpokladů pro výkon funkce,
- zánik funkce uplynutím funkčního období, bylo-li stanoveno.

Odvolání likvidátora

V praxi se může stát, že likvidátor např. vážně onemocní a není schopen nadále vykonávat činnosti spojené s likvidací společnosti anebo poruší povinnosti spojené s výkonem funkce likvidátora (viz výše). To znamená, že funkce likvidátora zanikne předtím, než zanikne likvidovaná obchodní společnost. V tomto případě je upraven postup, jak má společnost postupovat zanikne-li funkce likvidátora dříve než samotná společnost. Likvidátora může odvolat ten orgán, který jej jmenoval a bez zbytečného odkladu musí následně povolat likvidátora nového. Likvidátora jmenovaného soudem může odvolat pouze soud. Pokud se stane, že likvidátor, jehož jmenoval soud pochybí, ale nejsou tím poškozena nebo ohrožena práva navrhovatele, soud se přikloní k zájmu na nerušeném průběhu likvidace a likvidátora neodvolá.

(Markalousová, 2017)

Myslím si, že v tomto případě soud jedná adekvátně, protože pokud by měl hledat a jmenovat likvidátora nového, zbytečně by to likvidaci protahovalo a komplikovalo.

2.5 Likvidace obchodní společnosti v hospodářských potížích

Likvidace je procesem, který je zvláště určen pro společnosti, které disponují dostatkem majetku, aby mohly uspokojit všechny své věřitele. Není-li tomu tak, je pro ni určeno insolvenční řízení. V praxi se však můžeme setkat s prolnutím obou procesů. Jak likvidace, tak insolvenčního řízení. Tato situace může nastat v případě, kdy se zjistí až po vstupu společnosti do likvidace o majetkové nedostatečnosti anebo když společnost disponuje majetkem po skončení konkursu. Podle § 200 OZ musí likvidátor,

zjistí-li v průběhu likvidace, že obchodní společnost je v úpadku, podat bez zbytečného odkladu insolvenční návrh. V ustanovení § 98 IZ je řečeno, že dlužník, který je právnickou osobou nebo fyzickou osobou – podnikatelem, musí podat insolvenční návrh bez zbytečného odkladu poté, co se dozví o svém úpadku. Tuto povinnost má mimo jiné i likvidátor dlužníka, který je právnickou osobou v likvidaci. (Adamík, Pilátová, Richter, Sigmund, Taranda, 2017)

Tyto případy jsou ustanoveny § 201 odst. 1 OZ. Ustanovení zní: *„Jedná-li se o případ podle § 173 odst. 2 a likvidační podstata nepostačuje k splnění všech dluhů, likvidátor z výtěžku uhradí v první skupině náklady likvidace, ve druhé skupině ze zůstatku uspokojí pohledávky zaměstnanců a poté hradí ve třetí skupině pohledávky ostatních věřitelů.“*

Pro úplnost je zde uveden i § 173 odst. 2 OZ, jež zní: *Byl-li osvědčen úpadek právnické osoby, zrušuje se bez likvidace zrušením konkursu po splnění rozvrhového usnesení, nebo zrušením konkursu proto, že majetek je zcela nepostačující; do likvidace však vstoupí, objeví-li se po skončení insolvenčního řízení nějaký majetek.* Zjednodušeně řečeno, pokud je prokázán úpadek obchodní společnosti, zruší se bez likvidace a přistupuje se ke konkursu. Do likvidace obchodní společnost vstoupí až tehdy, pokud skončí insolvenční řízení, ale ve společnosti se vyskytne majetek. Zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících přišel s úpravou, kde cílem je urychlit, zjednodušit, ale také snížit náklady na odklizení nefunkčních společností. Hlavním účelem této úpravy je zlepšení situace likvidátora u tzv. mrtvých společností. Řešení tohoto problému upravuje § 82 odst. 1 uvedeného zákona, jež zní: *„jestliže za právnickou osobu zrušenou rozhodnutím soudu nebo jiného orgánu veřejné moci podal návrh na výmaz z veřejného rejstříku likvidátor jmenovaný soudem nebo jiným orgánem veřejné moci a je-li součástí takového návrhu prohlášení likvidátora o tom, že bezúspěšně prověřil možnost uplatnit neplatnost nebo neúčinnost právních jednání právnické osoby a že majetek této osoby nepostačuje ani k úhradě nákladů insolvenčního řízení, soud provede zápis na základě tohoto návrhu“*. Ustanovení § 82 je lex specialis k § 200 OZ. Pokud jsou splněny veškeré podmínky, není povinnost likvidátora podat insolvenční návrh. Návrhu by beztak nemohlo být vyhověno, poněvadž nelze uhradit náklady insolvenčního řízení. Není zapotřebí ani insolvenčního návrhu, ani aby rozhodl insolvenční soud. Rozhodnutí je zcela přesunuto na likvidátora. Abychom mohli postupovat dle § 82 musí dojít ke zrušení společnosti

rozhodnutím soudu či jiného orgánu veřejné moci. V současnosti lze obchodní společnost zrušit pouze soudně, a rozhodnutím jiného orgánu veřejné moci je zřejmě myšleno počítání s touto možností do budoucna. Otázka vyvstává také u jmenování likvidátora. Tím může být jmenován i insolvenční správce či jiná osoba. Hlavní problém spočívá v tom, že jiná osoba, na níž nejsou zákonem kladeny žádné podmínky je schopna veškeré požadavky pro postup na základě § 82 dostatečně a kvalifikovaně posoudit. Podle mého názoru je nejlepší volbou insolvenční správce, který přece jen podléhá přísným kvalifikačním požadavkům a myslím, že má nejlepší předpoklady pro to, aby posoudil možnosti, uplatnil neplatnost či neúčinnost právních jednání obchodní společnosti a zároveň posoudil, jestli majetek postačuje či nepostačuje k úhradě nákladů spojených s insolvenčním řízením.

Poté, co likvidátor prozkoumá možnost uplatnit neplatnost, nebo neúčinnost právních jednání a nakonec vyhodnotí, že majetek nepostačuje k úhradě nákladů insolvenčního řízení, přistoupí k návrhu na výmaz z OR. V dosavadní judikatuře existuje problém v zodpovězení otázky, co vše musí likvidátor k prohlášení likvidátora za účelem výmazu společnosti doložit. Jedním z názorů je, že k návrhu na výmaz z OR je třeba doložit pouze jedinou listinu, kterou rejstříkový soud zkoumá a tím je prohlášení likvidátora. Dalším z názorů je, že si likvidátor musí vyžádat i souhlas správce daně. Jde zde především o to, že v opačném případě by se likvidátor sankčně zrušené společnosti nacházel v jednodušší situaci, než v jaké by se nacházel při dobrovolné likvidaci. Tento souhlas je také důležitý zejména z daňového hlediska, kdy tento souhlas slouží k uspokojení práva státu k výběru daní. Znamená to, že pokud budou existovat určité nedoplatky na dani vůči státu, správce daně toto potvrzení nesmí vydat. V praxi se stává, že takovéto pohledávky likvidované společnosti vůči státu existují a tím pádem se stává ustanovení zákona o veřejných rejstřících neuplatnitelné. Pokud soudce vychází z předpokladu, že likvidátor může prověřit možnost uplatnění neplatnosti nebo neúčinnosti právních jednání je i způsobilý k tomu, aby zhodnotil, zdali je schopný zaplatit i nedoplatky na dani. Zásadní smysl právní úpravy dle mého názoru spočívá především v tom, aby došlo k výmazu likvidovaných společností v co nejkratší době a s co nejmenšími náklady. (Markalousová, 2017)

2.5.1 Konkurs společnosti v likvidaci

Zjistí-li insolvenční soud, že úpadek nebo hrozící úpadek likvidované společnosti je prokázán či osvědčen, vydá usnesení o úpadku a o prohlášení konkursu. Prohlášením konkursu se likvidace společnosti přerušuje (funkce likvidátora nadále trvá, byť jeho působnost je omezena na poskytování součinnosti insolvenčnímu správci). Oprávnění nakládat s majetkovou podstatou včetně výkonu práv a povinností přechází na insolvenčního správce. Mezi nejdůležitější důsledky rozhodnutí o úpadku společnosti a prohlášení konkursu patří skutečnost, že pohledávky se stávají splatnými a věřitelé musí přihlásit své pohledávky. Zrušením konkursu přerušení likvidace končí a za společnost je opět oprávněn jednat likvidátor.

Jakmile soud rozhodne o prohlášení konkursu, oprávnění nakládat s majetkovou podstatou, jak již bylo zmíněno, přechází na insolvenčního správce. Likvidátor vykonává svou činnost v rozsahu, v jakém nepřešla na insolvenčního správce (v omezeném rozsahu), tzn., že likvidátor bude nadále zastupovat společnost v řízení před obchodním rejstříkem a má právo uplatnit vynětí majetku z majetkové podstaty. Hlavní povinností likvidátora je také kooperovat s insolvenčním správcem, a to v souvislosti se zjišťováním majetkové podstaty. Likvidátor má v této situaci rovněž právo na náhradu nutných výdajů a na přiměřenou odměnu, kterou určí insolvenční soud. (Josková, Pravdová, Zachardová, 2017)

2.5.2 Skončení konkursu a likvidace

Právní mocí rozhodnutí, kterým se konkurs ruší končí insolvenční řízení a za společnost je znovu oprávněn jednat likvidátor. Nicméně funkce insolvenčního správce tímto nekončí. Insolvenční správce je nucen ke dni zrušení konkursu:

- uzavřít účetní knihy,
- sestavit účetní závěrku,
- splnit povinnosti, které mu ukládají daňové předpisy,
- předat společnosti účetní záznamy,
- předat společnosti zbývající majetek,
- splnit povinnosti týkající se archivace.

Po provedení výše uvedených úkolů je insolvenční správce zproštěn své funkce. Pokud se ve společnosti po skončení insolvenčního řízení nevyskytuje žádný majetek, likvidace již neprobíhá, není již co likvidovat. V této situaci jen likvidátor vyhotoví

konečnou zprávu o průběhu likvidace, účetní závěrku a uvedené dokumenty předá ke schválení příslušnému orgánu. Posledním úkonem, který likvidátor udělá je podání návrhu na výmaz společnosti z OR. V praxi se to nestává často, ale může se stát, že po skončení insolvenčního řízení se ve společnosti přece jen nějaký majetek vyskytne. Může se jednat např. o majetek, který likvidátor vyňal z důvodu neprodejnosti apod. V tomto případě, proces likvidace proběhne. Likvidátor sestaví zahajovací rozvahu i soupis jmění a informuje věřitele. Pokud zbylý majetek nepostačuje k úhradě všech dluhů, budou se závazky společnosti, uspokojovat dle jednotlivých skupin. Nejprve se uhradí náklady likvidace, dále se vypořádají závazky vůči zaměstnancům a až poté závazky k ostatním věřitelům. (Josková, Pravdová, Zachardová, 2017)

2.5.3 Komparace likvidace a konkurzu

V případě, že ve společnosti probíhá proces likvidace, tak za dobu likvidace za ní jedná likvidátor, probíhá-li konkurz, jedná za společnost insolvenční správce, který je zapsaný v seznamu insolvenčních správců. Podaří-li se likvidátorovi něco vytěžit z prodeje majetku, tak v případě likvidace je likvidační zůstatek určen pro společníky. U konkurzu je likvidační zůstatek určen pouze pro věřitele, což je i logické, protože společníci přivedli společnost do konkurzu, nachází se v úpadku, a postižení jsou věřitelé, kteří mají přednost. U likvidace o rozdělení výtěžku rozhodují společníci, oproti tomu je-li společnost v konkurzu, rozhoduje o tom soud, a to na návrh insolvenčního správce.

2.6 Odkup společnosti v likvidaci

V současné době se v České republice vyskytují i podnikatelské subjekty, které se zaměřují na odkupování zadlužených společností od jejich vlastníků, a poté tyto společnosti na základě svých kontaktů s peněžními ústavy nebo zahraničními investory oddluží či podobnou restrukturalizaci závazků provedou až v likvidaci a v důsledku toho následně profitují ze vzniklých zůstatků likvidace.

Tento způsob je vhodný především v situaci, kdy existuje společnost, která již nefunguje tak jako dříve a už v ní dále společníci nechtějí figurovat. Jedná se sice o profesionální službu, ale je velice důležité si člověka či společnost, která obchodní společnost odkupuje, prověřit. Hlavním důvodem, proč se společnost rozhodne vyzkoušet tuto možnost je především úspora času. Odkupující společnost si však za tuto činnost bere nemalou provizi, která se většinou pohybuje okolo 5 %, a mnohdy pokryje zbývající majetek společnosti. Což v praxi znamená, že již není z čeho

vyrovnat závazky. (Odkup a likvidace společnosti, jak to probíhá, jaké jsou přednosti a nevýhody, 2017).

Při odkupu společnosti je nezbytné splnit několik základních úkolů. Obchodní společnost musí zcela zaniknout – výmazem z OR. Likvidace musí proběhnout legálně, a to dle zákonem stanovených požadavků. Společnost, jež je v likvidaci má většinou dluhy, ke kterým může společnost přijít například nevhodnou investicí. Pokud společnost řeší takovou situaci, je důležité komunikovat s vymáhacími agenturami, exekutory, finančním orgánem apod. V případě využití služby odkupu společnosti v likvidaci, je tato povinnost přenesena na specialistu. (Odkup společnosti v likvidaci, 2015)

Jednou z dalších možností jak se „zbavit“ společnosti je prodat ji investorovi. V České republice se jedná o velice populární způsob, jak společnost odprodat. Na trhu se vyskytuje velké množství společností, které jsou na tento odkup zaměřeny. Investor danou obchodní společnost vyprostí z problémů apod. Další z variant, kterou společnosti také využívají je restrukturalizace závazků. Po restrukturalizaci závazků mají společnosti zisk, a to ze zbylých likvidačních zůstatků. (Mikotová, 2018)

Vůči odkupu obchodních společností v likvidaci specializovanou společností jsem trochu skeptická. Jednak za celkem velkou nevýhodu považuji vysokou provizi, kterou si firmy za odkup účtují, dalším negativním aspektem je také to, že ne vždy je jasné, co vše přechází na specializovanou společnost. Přechází na ni veškerá práva původního vlastníka? Zbaví se tím původní vlastník veškerých povinností?

Rozhodla jsem se proto, že se obrátím na jednu ze společností zabývajících se odkupem společností v likvidaci s dotazem, co vše přechází na specializovanou společnost. Dozvěděla jsem se, že pokud v likvidované společnosti jsou závazky a pohledávky jen k obchodním partnerům nebo vůči státu, tak veškeré povinnosti přechází na nového jednatele a původní vlastník se zbaví veškerých svých povinností. Jsou-li ve společnosti závazky, kde původní vlastník podepsal smlouvu, kde ručí⁷ za svůj závazek, svých povinností se bohužel jen tak nezbaví. Zjistí-li specializovaná společnost, že ve společnosti existují nějaké dluhy, k likvidaci rovněž nedojde.⁸

⁷ § 2018- § 2028, zákona č. 89/2012 Sb., OZ

⁸ K dobrovolné likvidaci nemůže dojít, viz. podkapitola 2.5

3 Analýza účetních a daňových aspektů likvidace

Účetnictví sehrává i v likvidačním procesu velmi důležitou roli. Je důležitým podkladem pro likvidátora, poněvadž poskytuje údaje o velikosti majetku a závazků a o výši zisku či ztráty, na základě čehož může být v budoucnu rozdělen případný likvidační zůstatek. V okamžiku, kdy je likvidační proces zahájen, dochází k přetržení účetního a daňového období.

Společnost v likvidaci není zbavena žádných účetních a daňových povinností, a tak musí nadále řádně vést účetnictví a dodržovat veškeré účetní zásady. Aby mohl být likvidační zůstatek řádně rozdělen, je velice důležité, aby účetnictví podávalo věrný obraz a nezkreslené a průkazné informace.

Likvidace jsou z účetního hlediska upraveny ZoÚ a ČÚS č. 021 – Některé postupy v účetnictví při vyrovnání, nuceném vyrovnání, konkursu a likvidaci. ZoÚ ukládá obchodním společnostem povinnost uzavřít účetní knihy, a to ke dni předcházejícímu dni vstupu společnosti do likvidace.⁹ Z daňového a účetního hlediska není třeba vstup obchodní společnosti do likvidace uspěchat. Je vhodné, aby vedení společnosti rozhodlo, které úkony budou provedeny ještě před vstupem společnosti do likvidace a také aby odsouhlasilo datum, ke kterému se rozhodne o zrušení společnosti a jejím vstupu do likvidace. S některými úkony nelze otálet. Patří mezi ně např. vypořádání pohledávek a závazků či prodej majetku. Některé úkony musíme učinit ještě před vstupem společnosti do likvidace, a tím je výplata nerozděleného zisku kvůli dani z příjmů právnických osob (dále jen PO). Problematika nerozděleného zisku v procesu likvidace bude uvedena níže, v podkapitole týkající se daně z příjmů PO. Z praktického hlediska by bylo optimální, aby obchodní společnost vstupovala do likvidace bez majetku, závazků, pohledávek a bez zaměstnanců. V tomto případě by likvidátor byl schopen společnost zlikvidovat (od rozhodnutí valné hromady do výmazu z OR) do 6 měsíců. V ostatních případech může proces likvidace trvat i několik let. (Josková, Pravdová, Zachardová, 2017)

⁹ § 17 odst. 1 c), ZoÚ

3.1 Vstup obchodní společnosti do likvidace

U likvidace musíme rozlišovat den, který předchází dni vstupu společnosti do likvidace a den vstupu společnosti do likvidace.

3.1.1 Den předcházející dni vstupu společnosti do likvidace

Podle § 17 odst. 2 písm. c) ZoÚ je účetní jednotka povinna uzavřít účetní knihy ke dni předcházejícímu vstupu společnosti do likvidace. K tomuto datu také vzniká povinnost sestavení mimořádné účetní závěrky (dále ÚZ). Pokud valná hromada rozhodne o vstupu společnosti do likvidace ke dni 1.1. a účetním obdobím obchodní společnosti je kalendářní rok, sestavuje společnost ÚZ k 31.12. předcházejícího roku. Poruší – li společnost povinnosti, které jí ukládá ZoÚ, konkrétně § 19 odst. 1 (nesestavení ÚZ), může jí být uložena pokuta až do výše 6 % hodnoty aktiv. Dopustí-li se správního deliktu v podobě nezveřejnění ÚZ, hrozí ji pokuta až do výše 3 % hodnoty aktiv. Avšak finanční úřad je vůči těmto deliktům benevolentní a pokuty většinou neukládá, pouze zašle výzvu společností, aby zveřejnily svou ÚZ.

(Josková, Pravdová, Zachardová, 2017)

V České republice společnosti porušují povinnost zveřejňovat výsledky svého hospodaření, a to hlavně z důvodu nedostatečné vymahatelnosti práva. Nejvíce nezveřejněných ÚZ je od společností sídlících v Praze. Nejpoctivější společnosti, které sestavují a zveřejňují ÚZ jsou v Královéhradeckém, Pardubickém a Jihočeském kraji. Jen za rok 2017 nezveřejnilo ÚZ 68 % společností, což ve srovnání s rokem 2016 vzrostlo o 8procentních bodů. (Sedm z deseti firem nezveřejnilo účetní závěrku. Poškozuje trh, tvrdí CRIF, 2019)

Nutno podotknout, že nově obchodním společností, které nepředloží ÚZ ve dvou a více po sobě následujících letech, bude od roku 2020 hrozit zrušení. Ministerstvo spravedlnosti v novele ZOK navrhuje, aby společnosti, které tyto výkazy nezveřejní za dva uplynulé roky, byly vyzvány rejstříkovým soudem k jejich zveřejnění. Pokud se výzvu nepodaří doručit na sídlo společnosti, budou moci zahájit řízení vedoucí ke zrušení. Tzn., pokud nebude možné společnosti doručit výzvu ke splnění povinnosti o založení chybějících ÚZ do sbírky listin, je splněna podmínka pro nařízení likvidace obchodní společnosti. Po roce pak bude možné „vyškrtnout“ společnost z rejstříku bez procesu likvidace. Varianta rychlého výmazu soudem je jednodušší, levnější a schůdnější variantou než současná procedura likvidace, která je většinou komplikovaná a časově náročná. Pokud by došlo ke schválení novely, Česká republika

by se přiblížila zahraničí. Pokud společnost neplní své povinnosti, je jednoduše vyškrtuta z OR. Novela cílí na neaktivní společnosti, které nemají většinou ani žádný majetek a náklady spojené s likvidací by tak přecházely na stát. Takových společností se chce ministerstvo zbavit hlavně z důvodu možného zneužití těchto společností (tzv. „bílé koně“) pro finanční podvody. Povinnost zveřejňovat ÚZ, kterou společnosti mají, není soudy důsledně vymáhána. V současnosti je pokuta ve výši 100tis. Kč. Soudy ale často se sankcemi pro neaktivní společnosti váhají. Dle nich uložené pokuty nelze vymoci. Nová úprava je tedy dle Jeronýma Tejce, náměstka ministra spravedlnosti lepší a státu by mohla ušetřit až půl miliardy korun. (Povinné svlékání firem: kdo nezveřejní účetní závěrku, končí, 2018)

Důležité je i uvést, proč společnosti nechtějí zveřejňovat své ÚZ? Hlavním důvodem je především strach společností ze zveřejnění finančních výkazů a odhalení citlivých interních dat, ke kterým se tak snadno dostanou konkurenční společnosti. Nicméně zákonem stanovené společnosti mají tuto povinnost a je na místě, aby ji i dodržovaly. (Elčić, 2018)

V ÚZ musí likvidátor zaúčtovat zůstatky přechodných účtů aktiv a pasiv (rezervy, opravné položky), dohadných účtů aktivních a pasivních a účtů časového rozlišení¹⁰, které nemohou být prokazatelně zaúčtovány v období průběhu likvidace nebo ztratí před vstupem společnosti do likvidace své opodstatnění.

V likvidačním procesu účtujeme rezervy, opravné položky i účty časového rozlišení stejně jako kdyby společnost nebyla v likvidaci. U rezerv je velmi důležité posoudit, zdali se jedná o rezervu zákonnou neboli daňově uznatelnou, která ovlivňuje základ daně či o rezervu daňově neuznatelnou. Zákonné rezervy jsou tvořeny dle zákonných předpisů, konkrétně dle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách (ZoR) a z hlediska daně z příjmů PO jsou uznávány jako náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Mimo jiné zde patří i rezervy, které společnost tvoří na opravy hmotného majetku, který však splňuje podmínky potřebné pro zařazení do zákonných rezerv. Jednou z nich je, že doba odepisování musí být delší jak 5 let, avšak majetek musí být definován ZDP, nikoliv účetními předpisy. Podle § 7, odst. 2 ZoR nelze tvořit rezervu na technické zhodnocení, údržbu majetku a na pořízení nového hmotného majetku. Rozpuštěním zákonné rezervy se nám zvýší základ daně a sníží se daňové náklady, tudíž nám vzniká daňový závazek. Pokud půjde např. o rezervu na opravu

¹⁰ náklady a výnosy příštích období; příjmy a výdaje příštích období

dlouhodobého hmotného majetku, je na společnosti, jestli se rozhodne, zda opravu uskuteční. Pokud společnost opravu neuskuteční, rezervu rozpustí. Podle mého názoru se jedná o celkem komplikované rozhodování, poněvadž společnost může získat finanční prostředky rozpuštěním rezervy, ale stejně tak může finanční prostředky získat prodejem opraveného dlouhodobého majetku, jehož prodejní cena by mohla být vyšší než za neopravený dlouhodobý majetek, tím pádem by byl vyšší i likvidační zůstatek. Poté, co obchodní společnost sestaví mimořádnou ÚZ ke dni předcházejícímu vstupu do likvidace, musí dle § 17 odst. 1 písm. c) ZoÚ otevřít účetní knihy, a to ke dni vstupu do likvidace. K tomuto dni je zároveň likvidátorem sestavena i zahajovací rozvaha. Likvidovaná společnost se při sestavování zahajovací rozvahy řídí jako ostatní společnosti, které nejsou v likvidaci ČÚS č. 002 – Otevírání a uzavírání účetních knih. (Adamík, Pilátová, Richter, Sigmund, Taranda, 2017)

3.1.2 Daň z příjmů právnických osob

Z hlediska daně z příjmů právnických osob musí obchodní společnost, pokud vstoupí do procesu likvidace, upravit svůj výsledek hospodaření o některé položky, a to ke dni předcházejícímu vstupu společnosti do likvidace. Upravuje jej o:

- zůstatky opravných položek, které nebudou prokazatelně zúčtovány v průběhu likvidace,
- zůstatky účtů časového rozlišení neboli nákladů a výdajů příštích období a výnosů a příjmů příštích období, které nebudou prokazatelně zúčtovány v průběhu likvidace,
- zůstatky vytvořených rezerv, které nebudou prokazatelně zúčtovány v průběhu likvidace,
- uplatnění polovičních ročních odpisů – společnost si může odepsat pouze $\frac{1}{2}$ ročního odpisu z hmotného majetku, který eviduje na počátku příslušného zdaňovacího období, avšak společnost není povinna toto uplatnit, a to v souladu s § 26 odst. 8 ZDP. (Adamík, Pilátová, Richter, Sigmund, Taranda, 2017)

Následující tabulka 3.1 znázorňuje, které opravné položky a rezervy mají vliv na daň z příjmů a na účetnictví obchodní společnosti.

Tab. 3.1 Vliv rezerv a opravných položek na daň z příjmů a účetnictví

Položka	Zúčtování této položky	Vliv na základ daně z příjmů
(451) Rezervy podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách	(552) Tvorba a zúčtování rezerv podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách	Ano
(459) Ostatní rezervy	(554) Tvorba a zúčtování ostatních rezerv, (557) Tvorba a zúčtování finančních rezerv, (584) Tvorba a zúčtování finančních rezerv	Ne
(391) Daňová opravná položka k pohledávkám	(558) Tvorba a zúčtování daňových opravných položek	Ano
(392) Opravné položky	(559) Tvorba a zúčtování opravných položek	Ne
(09x) Opravné položky k dlouhodobému majetku	(559) Tvorba a zúčtování opravných položek (579) Tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční oblasti (589) Tvorba a zúčtování opravných položek v mimořádné činnosti	Ne
(19x) Opravné položky k zásobám	(559) Tvorba a zúčtování opravných položek (589) Tvorba a zúčtování opravných položek v mimořádné činnosti	Ne
(29x) Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku	(579) Tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční oblasti	Ne

Zdroj: (Adamík, Pilátová, Richter, Sigmund, Taranda, 2017), vlastní zpracování

Z tabulky logicky vyplývá, že základ daně ovlivní daňové položky a daňové rezervy. Nedaňové položky na základ daně nebudou mít žádný vliv. Samozřejmě, že tyto položky jsou důležité, poněvadž se započítávají do výpočtu účetního hospodářského výsledku, který zjišťujeme tak, že od výnosů odečítáme náklady. Poté zjistíme základ daně, jež se dále upravuje o daňově uznatelné položky.

Zásadní daňový dopad může mít vstup do likvidace např. pokud se ve společnosti vyskytuje nerozdělený zisk minulých let. Dle pokynu GŘ D-22 k § 19 odst. 1 písm. ze) až zi) je rozhodující, jestli valná hromada rozhodla o vyplacení podílu na zisku:

- před vstupem společnosti do likvidace,
- po vstupu společnosti do likvidace.

Uvedme si tuto situaci na konkrétním příkladu.

Společnost XYZ, s.r.o. zachytila v účetnictví nerozdělený zisk ve výši 400 000 Kč. Valná hromada před vstupem společnosti do likvidace rozhodla o tom, že tento nerozdělený zisk bude vyplacen mezi 2 společníky. Jedním z nich je společník obchodní společnosti ABC, s.r.o., který ve společnosti XYZ drží 50 % podíl po dobu delší než 12 měsíců. Společníkovi firmy XYZ, s.r.o. bude vyplacen podíl ve výši 200 000 Kč a bude sražen 15 % srážkovou daní. Jeho podíl po zdanění bude ve výši 170 000 Kč. Společníkovi firmy ABC, s.r.o. bude vyplacen podíl ve výši 200 000 Kč. Důvodem proč mu bude vyplacen podíl bez srážky daně je to, že dle § 19 odst. 1 písm. ze) a odst. 3 a 4 ZDP je tento podíl osvobozen od daně a rovněž proto, že drží 50 % podíl trvající víc jak 12 měsíců na společnosti XYZ, s.r.o.¹¹

Rozhodne-li valná hromada o vyplácení podílů na zisku až poté, co společnost XYZ, s.r.o. vstoupí do likvidace, podíl společníka ABC, s.r.o. bude také podléhat 15 % srážkové daní. (Josková, Pravdová, Zachardová, s.164, 2017)

3.1.3 Den vstupu společnosti do likvidace

Ke dni vstupu společnosti do likvidace se otevřou účetní knihy a následně se sestaví zahajovací rozvaha. Nejvhodnějším okamžikem pro vstup společnosti do likvidace je první den účetního období. Zůstatky rozvahových účtů v zahajovací rozvaze navazují na konečné zůstatky rozvahových účtů, jež byly vykázány při uzavírání účetních knih. Zahajovací rozvahu sestavuje likvidátor včetně soupisu jmění společnosti neboli soupis majetku a závazků společnosti. (Josková, Pravdová, Zachardová, 2017)

Jednou z mnoha povinností likvidátora je uvědomit věřitele o vstupu společnosti do likvidace. Většinu věřitelů společnost zná, protože jsou zjistitelní z účetnictví a

¹¹ § 19, odst. 4, ZDP říká: „Osvobození podle odstavce 1 písm. ze), zf) a zi) a podle odstavce 9 lze uplatnit při splnění podmínky 10% podílu na základním kapitálu, i před splněním podmínky 12 měsíců nepřetržitého trvání podle odstavce 3, avšak následně musí být tato podmínka splněna. Nebude-li splněna minimální výše podílu 10 % na základním kapitálu nepřetržitě po dobu nejméně 12 měsíců, posuzuje se osvobození od daně podle

a) odstavce 1 písm. ze) bodu 2, písm. zf) a zi) uplatněné poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3 jako nesplnění jeho daňové povinnosti ve zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, za které bylo osvobození od daně uplatněno,

b) odstavce 1 písm. ze) bodu 1 a písm. zf) uplatněné plátcem daně jako nesplnění povinnosti plátce daně a postupuje se podle § 38s.“

dalších účetních dokladů, ale může se stát, že společnost má i neznámé věřitele. Zpravidla likvidátor o pohledávkách za neznámými věřiteli v okamžiku zrušení společnosti a ani v průběhu likvidace neví. Ve společnosti se může stát, že osoba odpovědná za vedení evidence závazků společnosti je nedůsledná a věřitele nezaeviduje. Nelze opomenout ani pohledávky věřitelů z titulu náhrady škody, které bývají společnosti známy až v době jejich uplatnění ze strany věřitele. Proto se rozlišují dva způsoby oznámení. Známým věřitelům společnost oznamuje informace o vstupu společnosti do likvidace ideálně prostřednictvím doporučeného dopisu. Součástí dopisu musí být informace o vstupu do likvidace a také den, ke kterému společnost do likvidace vstupuje. Důvod o vstupu společnosti do likvidace není nutné uvádět. Není stanoven okamžik, ke kterému by mělo být oznámení věřitelům doručeno, ale je zřejmé, že by tak mělo být činěno bez zbytečného odkladu poté, co likvidátor sestaví přehled známých věřitelů. Zapomene-li likvidátor informovat nějakého věřitele, není vyloučena odpovědnost za vzniklou škodu, kterou společnosti způsobí.

Vždy je nutné zveřejnit informace o vstupu společnosti do likvidace v Obchodním věstníku (je to i z toho důvodu, že společnost, jak již bylo zmíněno, může mít i neznámé věřitele). Toto oznámení se zveřejňuje alespoň dvakrát za sebou. Mezi prvním a druhým uveřejněním musí uplynout lhůta alespoň dva týdny. Toto oznámení je zpoplatněno. Pokud vkládá likvidátor objednávku o zveřejnění v Obchodním věstníku přes webový formulář vyjde ho to na 900 Kč, pokud objednává jiným způsobem zaplatí přírážku ve výši 20 % a celkem zaplatí 1 080 Kč. V Obchodním věstníku se uveřejňuje:

- oznámení o vstupu společnosti do likvidace,
- výzva k přihlášení pohledávek.

Likvidátor rovněž musí informovat o vstupu společnosti do likvidace orgány veřejné moci, což jsou zdravotní pojišťovny, správa sociálního zabezpečení a finanční úřad. (Adamík, Pilátová, Richter, Sigmund, Taranda, 2017)

3.2 Průběh likvidace

Toto období trvá ode dne vstupu společnosti do likvidace. V tomto období již za společnost vykonává činnost likvidátor, který po celou dobu trvání tohoto období má povinnost sestavit i daňové přiznání a také ÚZ. V průběhu likvidace dochází ke zpeněžování majetku, vymáhání pohledávek a uspokojování dluhů. (Josková, Pravdová, Zachardová, 2017)

3.2.1 Prodej majetku, uspokojování závazků a vymáhání pohledávek

Při prodeji hmotného majetku, který může společnost daňově odepisovat, lze do daňových nákladů uplatnit daňovou zůstatkovou cenu. Prodáváme-li pozemek, je daňovým nákladem pořizovací cena. Jedná-li se o hmotný majetek neodepisovaný (umělecké dílo) můžeme do daňových nákladů uplatnit pořizovací cenu do výše příjmu z prodeje. Z daňového a účetního hlediska má prodej majetku stejné účinky jako by společnost nebyla v likvidaci. Daňově uznatelným nákladem jsou i výdaje při likvidaci zásob. Pokud zásoby fyzicky znehodnocujeme musíme o tom vypracovat likvidační protokol. U pohledávek, u kterých likvidátor ví, že nebudou moci být uspokojeny, může přistoupit k odpisu pohledávek. Podle ZoR se musí jednat o pohledávky, ke kterým lze tvořit opravné položky nebo k nim takové položky již byly tvořeny.¹² Důležité je zmínit, že likvidátor nesmí tvořit daňové opravné položky v průběhu likvidace. Vylučuje to § 4 odst. 1 ZoR. Další povinností likvidátora je uspokojování dluhů. Pokud existují dluhy vůči společníkům, je možné, aby společníci odpustili dluhy společnosti vůči nim. Nicméně v tomto případě vzniká společnosti výnos, který musí zdanit. Existuje-li zároveň i ztráta společnosti z minulých let, je možné, aby si o výši ztráty likvidovaná společnost snížila základ daně a zdanitelný výnos z odpuštění dluhu společnosti by to „neutralizovalo“. (Adamík, Pilátová, Richter, Sigmund, Taranda, 2017)

3.2.2 Daň z příjmů právnických osob

Bez ohledu na to, je-li společnost v likvidaci či ne, je povinna podávat řádné nebo dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob, a to až do té doby, co řádně zanikne. Podle § 240c odst. 2, daňového řádu jsou obchodní společnosti, které jsou rušeny s likvidací povinny podat řádné daňové přiznání, a to do 30 dnů ode dne vstupu společnosti do likvidace. Obchodní společnosti podávají daňové přiznání za to období, které uplynulo přede dnem vstupu do likvidace. Bude-li den vstupu společnosti do likvidace 1.1. 2018, musí podat daňové přiznání za období 1.1. 2017–31.12. 2017 do 31. ledna 2018. Pokud by den vstupu společnosti do likvidace nebyl k 1. dni nového roku a vstoupila by do likvidace např. k 1.2. 2018, je společnost povinna podat daňové přiznání nejen za minulý rok (1.1. 2017–31.12. 2017), ale také za období 1.1. 2018–31.1. 2018. (Josková, Pravdová, Zachardová, 2017)

¹² Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách

3.3 Konec likvidace

Podaří-li se likvidátorovi zpeněžit veškerý majetek obchodní společnosti, uhradit závazky a vypořádat pohledávky, nastává poslední fáze likvidačního procesu, a to její ukončení. Likvidátor je povinen sestavit konečnou zprávu likvidátora o průběhu likvidace v níž uvede i návrh na rozdělení likvidačního zůstatku. Zprávu poté předkládá společníkům společnosti k jejímu schválení. Z účetního hlediska je povinností likvidátora ke dni zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku uzavřít účetní knihy a sestavit mimořádnou ÚZ. Součástí ÚZ je i inventarizace majetku a závazků. V den, který následuje po dni zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku je likvidátor povinen otevřít rozvahové účty a zaúčtovat vypořádání daňové povinnosti a vyplacení podílů společníků na likvidačním zůstatku. Ke dni rozdělení likvidačního zůstatku je povinností likvidátora sestavit ÚZ. Bylo by ideální, kdyby ÚZ měla nulové hodnoty. (Adamík, Pilátová, Richter, Sigmund, Taranda, 2017)

ÚZ sestavovaná ke dni zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku může nabývat různých variant. Jednou z nich je, že hodnota likvidačního zůstatku je kladná a je rovněž vyšší než základní kapitál. Druhá varianta nastává v případě, že likvidační zůstatek je sice kladný, ale je roven či dokonce nižší, než je základní kapitál. Poslední variantou je nulový likvidační zůstatek a záporný základní kapitál. § 207 OZ ustanovuje, že proces likvidace nekončí výmazem společnosti z obchodního rejstříku, nýbrž okamžikem, kdy je požadovaným způsobem naloženo s likvidační podstatou. Likvidátor je poté povinen podat do 30 dnů od skončení likvidace návrh na výmaz obchodní společnosti z OR. (Kotasová, 2016)

Tabulka 3.2 znázorňuje způsob ukončení likvidace u několika variant:

Tab. 3.2 Okamžik ukončení procesu likvidace obchodní společnosti

varianta	okamžik ukončení likvidace
rozdělení likvidačního zůstatku mezi společníky	okamžik vyplacení podílu na likvidačním zůstatku jednotlivým společníkům
likvidační podstata byla převzata věřiteli	okamžik, kdy majetek převzal poslední věřitel
všichni věřitelé odmítnou převzít likvidační podstatu– likvidační podstata přechází na stát	Jak říká Josková, Pravdová, Zachardová (2017, str. 110) „ <i>Domníváme se proto, že likvidace v tomto případě končí pravděpodobně oznámením o přechodu majetku na stát. Majetek přejde okamžikem zániku společnosti.</i> “

Zdroj: (Josková, Pravdová, Zachardová, 2017, str.110), vlastní zpracování

Odmítnutí převzetí likvidační podstaty věřiteli

Z uvedeného vyplývá, že likvidace končí okamžikem, kdy všichni věřitelé odmítnou převzít likvidační podstatu. Jak ale uvádí Josková, Pravdová, Zachardová (2017), v případě, že se jedná o tuto situaci, končí likvidace až vyhotovením konečné zprávy likvidátora a oznámením přechodu majetku na stát.¹³ Důvodem, proč se Josková, Pravdová, Zachardová (2017) domnívají, že toto je lepší varianta, je, že likvidátor nejprve musí vyhotovit konečnou zprávu likvidátora a následně oznámit přechod majetku na stát. Osobně se přikláním k druhé zmíněné variantě, je logické, že likvidace by měla končit až okamžikem, kdy likvidátor oznámí přechod majetku na stát.

3.3.1 Likvidační zůstatek, jeho rozdělení a zdanění

V každé obchodní společnosti existují určitá práva společníků. Jedním z nich je i právo na podíl na likvidačním zůstatku. Tento podíl se převážně vyplácí v penězích, ale může být vyplacen i jinak, určí-li to společenská smlouva. Výše zůstatku se rozdělí mezi společníky podle výše jejich upsaných vkladů. Je-li výše likvidačního zůstatku zanedbatelná, společníci se na zůstatku podílí v poměrné výši, a to podle výše svých splacených vkladů. Pokud neměli povinnost do společnosti vložit vklad, dojde k rozdělení zůstatku mezi společníky rovným dílem. Před výplatou likvidačního zůstatku je nutné, aby byla splněna podmínka uspokojení požadavků všech věřitelů, kteří včas přihlásí své pohledávky. (Kotasová, 2016)

¹³ Likvidátor se v tomto případě řídí ustanovením § 204, odst. 1, OZ

Jedním z rozdílů mezi vypořádáním likvidačního zůstatku kapitálových společností (společnost s ručením omezeným, akciová společnost) a osobních společností (veřejná obchodní společnost, komanditní společnost) je, že příjmy z podílu na likvidačním zůstatku osobních společností nejsou předmětem daně. Tudíž nepodléhají 15 % srážkové dani. Kapitálové společnosti mají povinnost srazit srážkovou daň ve výši 15 %. Základem pro výpočet srážkové daně je likvidační zůstatek snížený o nabývací cenu podílu, pokud je ze strany společníka prokázána. Likvidátor není povinen obstarat si sám podklady a zjišťovat cenu nabývacího podílu, proto musí společník spolupracovat a cenu nabývacího podílu prokázat. Pokud by nebyl nabývací podíl dostatečně prokázán, nebude zohledněn při výpočtu srážkové daně. Podle § 24 odst. 7 ZDP je nabývacím podílem hodnota splaceného peněžitého vkladu, hodnota nepeněžitého vkladu (princip určování hodnoty však stanoví ZDP), pořizovací cena v případě nabytí podílu koupí nebo cena zjištěná na základě znaleckého posudku, pokud byl majetek nabyt bezúplatně. (Josková, Pravdová, Zachardová, 2017)

Výpočet zdanění likvidačního zůstatku:

kladný likvidační zůstatek * srážková daň 15 % = likvidační zůstatek po zdanění

Srážková daň se sráží nejpozději do tří měsíců poté, co byl společníky schválen návrh na rozdělení likvidačního zůstatku. Místně příslušnému finančnímu úřadu musí být odvedena nejpozději do konce měsíce následujícího poté, co byla společnost povinna daň srazit. Likvidátor však nesmí likvidační zůstatek ani zálohu na něj vyplatit do té doby, dokud nebudou uspokojeny pohledávky všech přihlášených věřitelů. (Adamík, Pilátová, Richter, Sigmund, Taranda, 2017)

Podíl na likvidačním zůstatku se v účetnictví promítne následovně:

	MD	D
1. podíl na likvidačním zůstatku	41x, 42x	365
2. 15 % srážková daň	365	342
3. odvod srážkové daně finančnímu úřadu	342	221
4. výplata likvidačního zůstatku společníkům, akcionářům a komanditistům.	365	221

3.3.2 Konečná zpráva likvidátora

Likvidátor je povinen po vykonání všech potřebných úkonů, vyhotovit konečnou zprávu o průběhu likvidace¹⁴, kde uvede, jak bylo naloženo s likvidační podstatou, případně uvede návrh, jak vypořádat likvidační zůstatek. (Adamík, Pilátová, Richter, Sigmund, Taranda, 2017)

S konečnou zprávou a návrhem na rozdělení likvidačního zůstatku vyhotovuje likvidátor ÚZ, ke které připojí i svůj podpisový záznam, jež potvrzuje pravost ÚZ. (Kocourková, 2017)

U nucené likvidace, kde je likvidátor jmenován soudem je důležité rozlišení požadovaných dokumentů při návrhu na výmaz likvidované společnosti z OR a dokumentů, které soud požaduje ke konečné zprávě likvidátora. Následující tabulky 3.3 a 3.4 uvádí přehled dokumentů, které požaduje Městský soud v Praze a Krajský soud v Ostravě. Ke každé tabulce je uveden i komentář, který porovnává povinnost obou soudů vyžádat si potřebné dokumenty.

Tab. 3.3 Soudem požadované dokumenty při návrhu na výmaz

soud	požadované dokumenty
Městský soud v Praze	- prohlášení likvidátora - doklady o zveřejnění výzvy v Obchodním věstníku - souhlas správce daně - zpráva likvidátora
Krajský soud v Ostravě	- prohlášení likvidátora

Zdroj: vlastní zpracování na základě osobní konzultace s likvidátorem¹⁵

Z tabulky je jasné vidět, že Městský soud v Praze je v tomto důsledný a nepromine, pokud likvidátor nedoloží veškeré uvedené dokumenty. Oproti tomu Krajskému soudu v Ostravě stačí pokud likvidátor doloží prohlášení likvidátora.

Tab. 3.4 Soudem požadované dokumenty ke konečné zprávě likvidátora

soud	požadované dokumenty
Městský soud v Praze	-ÚZ jako součást Přiznání DPPO + příloha k ÚZ -potvrzení výmazu z OR
Krajský soud v Ostravě	-požaduje jen konečnou zprávu likvidátora

Zdroj: vlastní zpracování na základě osobní konzultace s likvidátorem

¹⁴ Vzor konečné zprávy likvidátora je uveden v Příloze 1.

¹⁵ vzor jednotlivých dokumentů je uveden v Příloze 3,4 a 5.

Stejně jako z minulé tabulky i z této vyplývá, že Městský soud v Praze požaduje ke konečné zprávě likvidátora i doložení ÚZ. Krajský soud v Ostravě je k tomuto benevolentní a doložení účetní závěrky likvidované společnosti nevyžaduje.

Do 30 dnů ode dne skončení likvidace musí likvidátor podat návrh na výmaz společnosti z OR. K tomuto návrhu se kromě výše zmíněných dokumentů přikládají i účetní podklady, které je společnost povinna zveřejnit ve sbírce listin. Dále se také přikládá souhlas finančního úřadu s výmazem a dokumenty potvrzující zveřejnění oznámení o likvidaci v obchodním věstníku. Výmazem z OR společnost zaniká.

3.3.3 Daň z příjmů při ukončení likvidace

Likvidátor je povinen podat daňové přiznání do 15 dnů ode dne zpracování návrhu na použití likvidačního zůstatku. Daňové přiznání podává za část zdaňovacího období, která uplynula přede dnem zpracování návrhu na použití likvidačního zůstatku.

Likvidátorovi poté náleží odměna, která dle ZDP spadá do příjmů ze závislé činnosti a podléhá 15 % srážkové dani. V účetnictví se odměna likvidátora promítne následovně:

	MD	D
a) odměna likvidátora	521	336
b) SP, ZP hrazené společností	524	336
c) záloha na daň (15 %)	331	342
d) úhrada odměny	331	221

4 Aplikace a zhodnocení likvidace na konkrétní společnosti

V této části budou na modelovém příkladu demonstrovány účetní a daňové aspekty procesu likvidace společnosti s ručením omezeným. Společnost s ručením omezeným byla zvolena z toho důvodu, jelikož největší podíl na zaniklých obchodních společnostech tvoří právě tento druh společnosti.¹⁶ Společnosti s ručením omezeným patří k nejčastěji likvidovaným společnostem.

4.1 Představení společnosti

Následující tabulka č. 4.1 uvádí základní informace o likvidované společnosti.

Tab. 4.1 Základní informace o společnosti TEPS, s.r.o.

IČO	00196789
Obchodní firma	TEPS, s. r.o. v likvidaci
Právní forma	společnost s ručením omezeným
Předmět podnikání	koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje vydavatelství, nakladatelství
Datum vzniku	15.ledna 2009
Den vstupu do likvidace	1.října 2018
Sídlo	Praha 10, 10800, Malešice (Praha 10), Tiskařská 257/10
Společníci	-Ing. Karel Nový Novinářská 1045/17, Praha 10, 108 00 Narozen 25.4. 1969 -Ing. Filip Rozehnal Zahradní 254/18, Praha 10, 108 00 Narozen 13.2. 1972
Zaměstnanci	Ve společnosti jsou zaměstnáni 3 zaměstnanci p. Martina Karasová – účetní p. Michal Jánský – expedice p. Roman Volný – expedice

Zdroj: vlastní zpracování

¹⁶Jak již bylo v této práci zmíněno, v České republice v 1. polovině roku 2018 zaniklo o mnoho více společností s ručením omezeným než akciových společností. Hlavní důvod je ten, že se jich zde vyskytuje mnohem více než ostatních obchodních společností (akciové společnosti, komanditní společnosti apod.).

Společnost TEPS, s r. o. byla založena dvěma společníky. Společníci vložili do společnosti peněžitý vklad v celkové výši 5 000 000 Kč. Každý ze společníků vložil do podnikání 2 500 000 Kč (každý má 50 % obchodní podíl). Kvůli malé efektivitě jejich podnikání, opakovaným ztrátám a v důsledku toho i následným neshodám mezi oběma společníky se nakonec rozhodli pro zrušení společnosti formou likvidace. Dne 4. září 2018 společníci uspořádali valnou hromadu, na které se dohodli, že ukončí svou podnikatelskou činnost a vstoupí do likvidace.

Jako den vstupu do likvidace bylo stanoveno datum 1. října 2018. Do funkce likvidátora rozhodla valná hromada jmenovat pana Ing. Petra Nováka, kterému byl poslán dopis o návrhu na jmenování do funkce likvidátora společnosti TEPS, s.r.o. Likvidátor tuto funkci přijal. Valnou hromadou byla projednána i výše jeho odměny, a to v hodnotě 210 000 Kč. 15. září uzavřel pan Ing. Petr Novák s jednatelem společnosti TEPS, s.r.o. panem Ing. Karlem Novým smlouvu o výkonu funkce likvidátora. Smlouva je účinná ode dne vstupu společnosti do likvidace (od 1. října 2018). Pan Ing. Novák převzal po svém jmenování do funkce pravomoc statutárního orgánu společnosti.

24. září byl panem Ing. Novým podán návrh na provedení zápisu změny v OR Městskému soudu v Praze.

K 30.9. 2018 byla jednateli provedena inventarizace majetku a závazků a byla sestavena mimořádná ÚZ za období od 1.1. 2018 do 30.9. 2018 s výsledkem, který je zobrazen v tabulkách níže.

Od 1. října 2018 bude společnost TEPS, s.r.o. používat dodatek – TEPS, s.r.o. „v likvidaci“.

Aby si likvidátor zjednodušil svou práci, rozhodl se pro sestavení plánu procesu likvidace, jež je uveden v tabulce 4.2. níže.

Likvidační plán, jež je znázorněn tabulkou 4.2 obsahoval tyto stručné body:¹⁷

Tab. 4.2 Likvidační plán společnosti TEPS, s.r.o.

Likvidační plán společnosti TEPS, s.r.o.	
1.	oznámení o vstupu společnosti TEPS, s.r.o. do likvidace,
2.	jednání s příslušnými orgány (finanční úřad, banky, pojišťovny apod.)
3.	zjištění, jestli společnost není v úpadku,
4.	personální problematika,
5.	inventarizace majetku a závazků,
6.	sestavení mimořádné účetní závěrky a sestavení zahajovací rozvahy,
7.	převzetí společnosti,
8.	zpeněžování majetku, úhrada závazků a vymáhání pohledávek,
9.	uložení dokumentů do archivu,
10.	návrh na rozdělení likvidačního zůstatku,
11.	vyhotovení konečné zprávy likvidátora o průběhu likvidace,
12.	návrh na výmaz společnosti TEPS, s.r.o. z OR.

Zdroj: (Pelikán, 2011), vlastní zpracování

Likvidátor společnosti provedl první oznámení do Obchodního věstníku po obdržení notářského zápisu o zrušení společnosti s likvidací. Druhé oznámení provedl po obdržení usnesení o zápisu likvidace společnosti v OR.

Náklady na zveřejnění oznámení o vstupu společnosti do likvidace v Obchodním věstníku činily:

1.zveřejnění v Obchodním věstníku	900 Kč
DPH 21 %	189 Kč
zveřejnění v Obchodním věstníku	900 Kč
DPH 21 %	189 Kč

Poplatek celkem za zveřejnění včetně DPH 21 % činí **2 178 Kč**.

4.2 Vstup společnosti TEPS, s.r.o. do likvidace

Poté, co likvidátor provedl oznámení o vstupu společnosti do likvidace, zaslal oznámení i všem známým věřitelům společnosti TEPS, s.r.o. Mimo to, zaslal likvidátor oznámení o vstupu společnosti do likvidace i dalším subjektům, a to bance Equabank,

¹⁷ U likvidace větších společností je vhodné, aby likvidátor sestavil likvidační plán. V chronologickém pořadí se v plánu vymezí termíny významných postupných likvidačních činností. Sestavení likvidačního plánu usnadní likvidátorovi výkon jeho funkce. (Pelikán,2011)

kde má společnost zřízen svůj běžný účet; zdravotní pojišťovně Kooperativa, u které jsou registrováni zaměstnanci společnosti; okresní správě sociálního zabezpečení, kvůli zjištění nedoplatků na pojistném a finančnímu úřadu. Rovněž informoval archiv v Praze 4, kvůli uložení písemností. Další z povinností likvidátora je vydat soupis jmění společnosti.

Jak říká Josková, Pravdová, Zachardová, (2017) soupis jmění obsahuje veškerý majetek, pohledávky i závazky, bez ohledu na to, jestli jsou zaúčtovány či nikoliv. Likvidátor je zároveň povinen vydat vypracovaný soupis jmění za úhradu každému věřiteli, který o to požádá. Tento soupis věřiteli slouží k indikaci doby dobytnosti jeho pohledávek. Následně se likvidátor seznámí se jměním společnosti a posoudí, zdali společnost není předlužena či v úpadku. Pokud by tomu tak bylo, musel by podat návrh na zahájení insolvenčního řízení, o němž se práce zmiňuje výše v podkapitole 2.5. Po důsledném prozkoumání likvidátor zjistil, že společnost má celkem 4 věřitele, ale své závazky je schopna plnit v dohodnuté době. Na základě testu insolvence bylo zjištěno, že se společnost TEPS, s.r.o. nenachází v úpadku.

Aktiva (majetek) společnosti TEPS, s.r.o.	4 760 582 Kč
Závazky společnosti TEPS, s.r.o.	1 923 430 Kč

Jak je vidět, majetek společnosti má větší hodnotu než jeho závazky. Likvidátor může přistoupit k dalšímu kroku, kterým jsou personální otázky a inventarizace majetku a závazků.

Tím, že se společnost rozhodne vstoupit do likvidace automaticky nedochází k ukončení pracovněprávních vztahů. Toto rozhodnutí naplňuje výpovědní důvod dle § 52 písm. a) zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce. Podle tohoto ustanovení je možné, aby zaměstnavatel dal svým zaměstnancům výpověď z důvodu rušení zaměstnavatele. Poněvadž se jedná o organizační důvody, náleží zaměstnancům společnosti TEPS, s.r.o. i odstupné. Pohledávky za zaměstnanci budou likvidátorem uspokojeny jako první, a to i v případě, pokud by u ostatních pohledávek naskakovaly např. úroky z prodlení. Se všemi zaměstnanci bude rozváznán pracovní poměr ke dni 31.7. 2018. Zaměstnanci nemusí do zaměstnání docházet ode dne vstupu společnosti do likvidace, tedy od 1. října 2018.

Poté likvidátor přistoupil k inventarizaci majetku a závazků. Na základě provedené fyzické a dokladové inventarizace byly zjištěny jednotlivé stavy druhů

majetku a závazků. Pro jednotlivé druhy majetku a závazků byl poté vystaven inventurní soupis.

Cílem inventarizace je porovnat skutečný stav se stavem v účetnictví. Likvidátor porovnal stavy majetku a závazků zachycené v účetnictví se skutečným stavem a došel k závěru, že skutečné stavy jednotlivých položek se rovnají stavům zachyceným v účetnictví.

Pro přehlednost je zde uvedena tabulka 4.3, která zachycuje veškerý DM společnosti TEPS, s.r.o., dobu jeho pořízení a PC a také tabulky 4.4 až 4.7, které zobrazují odpisy majetku, jímž společnost disponuje.

Tab. 4.3 DM společnosti TEPS, s.r.o.

majetek	datum pořízení	pořizovací cena
DHM		
pozemek	25.1.2009	1 605 000
budova	25.1.2009	1 600 000
osobní automobil	3.4.2014	500 000
vysokozdvížený vozík (4 ks)	2 VZV 2.4. 2009 2 VZV 2.1. 2015	125 000 (62 500 Kč/1 ks) 170 000 (85 000 Kč/1 ks)
DNM		
účetní software	1.6. 2016	65 000

Zdroj: vlastní zpracování

DHM je, jak již bylo uvedeno v tabulce, tvořen pozemkem, budovou, osobním automobilem a 4 VZV. Vybavení kanceláří je evidováno jako dlouhodobý drobný hmotný majetek v celkové hodnotě 31 000 Kč a je účtován na nákladových účtech, dle znění směrnice společnosti. Směrnice rovněž stanovuje, že společnost odepisuje účetně od měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byl majetek pořízen. TEPS, s.r.o., účtuje v účetním programu Premier a tento software je evidován jako DNM v PC 65 000 Kč. Tento software byl pořízen 1.6. 2016. Pro přehlednost o zůstatkových cenách a výši odpisů jednotlivého majetku jsou zde uvedeny tabulky č. 4.4 až 4.7, týkající se odpisování DHM a DNM. Tabulka 4.7 uvádí odpisy účetního softwaru. Pozemek, se neodpisuje, protože časem neztrácí svou hodnotu, takže jeho ZC je ve výši PC, což je 1 605 000 Kč.

Tab. 4.4 Účetní odpisy budovy

PC budovy byla 1 600 000 Kč.

rok	počet měsíců odepisování	odpis	ZC
2009	11	29 334	1 570 666
2010-2017	96	256 000	1 314 666
2018	9	24 000	1 290 666
oprávky celkem	x	309 334	x

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4.5 Účetní odpisy osobního automobilu

PC osobního automobilu byla 500 000 Kč.

rok	počet měsíců odepisování	odpis ¹⁸	ZC
2014	8	66 667	433 333
2015-2017	36	300 000	133 333
2018	9	75 000	58 333
oprávky celkem	x	441 667	x

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4.6 Účetní odpisy vysokozdvížných vozíků

PC VZV byla 170 000 Kč.

rok	počet měsíců odepisování	odpis	ZC
2015	11	31 167	138 833
2016 a 2017	24	68 000	70 833
2018	9	25 500	45 333
oprávky celkem	x	124 667	x

Zdroj: vlastní zpracování

Společnost TEPS, s.r.o. eviduje celkem 4 VZV.

2 VZV byly pořízeny nedávno a jsou ještě stále předmětem účetního odepisování. Zbývající 2 VZV, které byly pořízeny v roce založení společnosti jsou již zcela odepsány, ale jsou ještě provozuschopné.

¹⁸ Odpisy jsou zaokrouhlovány na celé koruny nahoru.

Tab. 4.7 Účetní odpisy DNM – software

rok	počet měsíců odepisování	odpis	ZC
2016	6	10 833,33	x
2017	12	21 666,67	x
2018	9	16 250	16 250
oprávky celkem	x	48 750	x

Zdroj: vlastní zpracování

Výše uvedené tabulky uvádí přehled o ZC majetku společnosti. Nejvyšší ZC má oproti samostatným movitým věcem jako je osobní automobil či vysokozdvizný vozík, jež spadají do 2. odpisové skupiny s dobou odepisování 5 let, budova, jež patří do skupiny majetku, který se odepisuje 50 let. Celkový součet opravek hmotného majetku činí 875 668 Kč, které po přičtení opravek odepsaných VZV v hodnotě 125 000 Kč činí celkem 1 000 668 Kč. Oprávky nehmotného majetku jsou ve výši 48 750 Kč.

Společnost TEPS, s.r.o. vstupuje do likvidace 1. října, což znamená, že nevyhotoví řádnou ÚZ, nýbrž mimořádnou,¹⁹ a to ke dni, který předchází dni vstupu společnosti do likvidace, tedy k 30.9. 2018. K tomuto dni také uzavírá účetní knihy. Mimořádná ÚZ je složena z rozvahy, výkazu zisku a ztráty, přílohy. Jelikož se jedná o mikro účetní jednotku²⁰, není společnost povinna sestavit i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Přehled majetku a zdrojů jeho krytí společnosti TEPS, s.r.o. ke dni 30. září 2018 uvádí tabulka 4.8.

¹⁹ Mimořádná proto, že je sestavená k jinému dni, než je poslední den účetního období. (odst.1 § 19 ZoÚ)

²⁰ Mikro účetní jednotka je subjekt, který k rozvahovému dni nepřekračuje alespoň dvě z těchto tří kritérií: aktiva celkem 9 000 000 Kč, čistý obrat 18 000 000 Kč, průměrný počet zaměstnanců během účetního období 10. (§ 1b) odst. 1, ZoÚ)

Tab. 4.8 Rozvaha společnosti TEPS, s.r.o.

Rozvaha k 30.9. 2018 (v Kč) ²¹					
Aktiva			Pasiva		
01x	Dlouhodobý nehmotný majetek (DNM)	65 000	411	základní kapitál (ZK)	5 000 000
08x	Oprávky DNM	-48 750	421	rezervní fond (RF)	125 332
02x	dlouhodobý hmotný majetek (DHM)	4 000 000	429	neuhrazená ztráta	-2 094 000
08x	oprávky DHM	-1 000 668	431	výsledek hospodaření	-194 180
132	zásoby	600 000	321	obchodní závazky	900 000
211	peníze	145 000	331	Závazky vůči zaměstnancům	803 037
311	obchodní pohledávky	1 000 000	336	Zdravotní a sociální pojištění	220 393
aktiva celkem		4 760 582	pasiva celkem		4 760 582

Zdroj: vlastní zpracování

Z rozvahy výše, lze vyvodit, že částky DHM a DNM jsou uvedeny v brutto hodnotě. Tedy v hodnotě, která není snížena o oprávky. Odečteme-li od brutto hodnoty oprávky, dostaneme tzv. netto hodnotu. Oprávky DHM činily 1 000 668 Kč. Nutno podotknout, že v oprávkách jsou zahrnuty i dva VZV, jež jsou zcela odepsány. V praxi se často můžeme setkat s tím, že ve společnosti figuruje i odepsaný majetek, který je zcela provozuschopný i díky údržbě a opravám v průběhu let, po které byl odepisován, takže jej společnost nadále využívá. Otázkou je, jak se to promítne v účetnictví? V účetnictví je odepsaný majetek nadále předmětem inventarizace a vyskytuje se i v sestavách DM, a to v PC, protože PC se v tuto chvíli rovná oprávkám. ZC je však nulová. Celkové oprávky jsou tudíž oprávky již odepsaných VZV (což je jejich PC ve výši 125 000 Kč), které se přičtou k oprávkám stále odepisovaného majetku, jež činí 875 668 Kč.

Oprávky DNM jsou ve výši 48 750 Kč a netto hodnota tohoto majetku je v hodnotě 16 250 Kč.

²¹ Jednotlivé výkazy se vykazují v tis. Kč, ale pro přehlednost bylo použito zobrazení v Kč.

S tím, jak společnost hospodařila v průběhu roku, zdali dosáhla zisku či ztráty, nás obeznámí následující tabulka 4.9.

Tab. 4.9 Výkaz zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty za období 1.1. -30.9. 2018 (v Kč)					
Náklady			Výnosy		
504	Prodané zboží	1 000 000	604	tržby za zboží	2 000 000
518	služby	180 000	648	ostatní provozní výnosy	150 000
521	Mzdové náklady	803 037			
524	SP, ZP zaměstnavatel	220 393			
551	odpisy DHM a DNM	140 750			
náklady celkem		2 344 180			
			výnosy celkem		2 150 000

Zdroj: vlastní zpracování

Na základě sestaveného výkazu zisku a ztráty lze vyvodit závěr, že společnost vykázala záporný výsledek hospodaření –ztrátu, a to ve výši 194 180 Kč.

Účetní výsledek hospodaření zjistíme jako rozdíl mezi výnosy a náklady.

Σ výnosů činí 2 150 000 Kč

Σ nákladů činí 2 344 180 Kč

účetní výsledek hospodaření -194 180 Kč

Výsledek hospodaření byl převeden na nerozdělenou ztrátu minulých let ve výši 194 180 Kč.

	částka	MD	D
a) převod ztráty k 30.9. 2018 na	194 180,-	429	431
nerozdělenou ztrátu minulých let			

Účetní výsledek hospodaření se stává základem daně a z hlediska daně z příjmu ho dále upravujeme o daňově odčitatelné a přičitatelné položky.²² Daňově neuznatelné položky přičítáme a daňově uznatelné odečítáme od výsledku hospodaření. Tyto položky však společnost TEPS, s.r.o. nevykazuje. Likvidátor ještě v případě výskytu rezerv (dle § 23 ZDP) musí upravit výsledek hospodaření o zůstatky vytvořených rezerv, které nebudou zaúčtovány v období likvidace. Tuto činnost likvidátor provádí před dnem vstupu společnosti do likvidace.

²² dle § 25, ZDP

Od jednatele společnosti TEPS, s.r.o. přijal likvidátor účetní závěrku jejíž součástí byla rozvaha a výkaz zisku a ztráty. Rozvaha odpovídala zahajovací rozvaze, kterou likvidátor sestavil ke dni vstupu společnosti do likvidace. Dne 1. října 2018 společnost TEPS, s.r.o. „v likvidaci“ znovu otevřela účetní knihy.

Likvidátor poté podal za společnost daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob, a to za část zdaňovacího období od 1. ledna 2018 do 30. září 2018. Poněvadž společnost vykázala ztrátu, daň se neplatí. Společnost je plátcem DPH, a tedy podléhá povinnosti podat daňové přiznání k dani z přidané hodnoty. Jelikož společnost TEPS, s.r.o. „v likvidaci“ je evidována jako měsíční plátcem DPH musel likvidátor toto přiznání podat do 25. října 2018.

4.3 Průběh likvidace

Likvidátorovi byl předán k 1. říjnu 2018 veškerý majetek a závazky společnosti TEPS, s.r.o. „v likvidaci“. Předání proběhlo na základě předávacího protokolu, o němž se práce zmiňuje v podkapitole 2.4. Poté, co od jednatele společnosti převzal veškerý majetek a závazky, provedl likvidátor soupis jmění.

Obrázek 4.1 uvádí soupis jmění neboli soupis majetku a závazků společnosti TEPS, s.r.o. „v likvidaci“.

Obr. 4.1 Soupis jmění společnosti TEPS, s.r.o. „v likvidaci“

Soupis jmění ke dni 30.9. 2018		
<u>TEPS, s.r.o. „v likvidaci“</u>		
IČO:	00196789	
Sídlo:	Praha 10, 10800, Malešice (Praha 10), Tiskařská 257/10	
Sp.zn.	C, vložka 35222 vedena u Městského soudu v Praze	
Majetek		
I.	Nehmotný majetek	
	účetní software	16 250,-
II.	Hmotný majetek	
	pozemek	1 605 000,-
	budova	1 290 666,-
	osobní automobil	58 333,-
	vysokozdvížné vozíky	45 333,-
	samostatné movité věci	31 000,-
III.	Zásoby	
	zboží	600 000,-
IV.	Finanční prostředky	
	pokladna	145 000,-
V.	Pohledávky	
	z obchodního styku	1 000 000,-
	Majetek celkem	4 791 582,-
Závazky		
	obchodní závazky	900 000,-
	vůči zaměstnancům	803 037,-
	vůči státu	220 393,-
	Závazky celkem	1 923 430,-
V Praze dne 1. 10. 2018		Ing. Petr Novák

Zdroj: vlastní zpracování

4.3.1 Zpeněžování majetku a promítnutí v účetnictví

Poté, co likvidátor provedl výše zmíněné úkony, přistoupil k té nejdůležitější, a to ke zpeněžování majetku společnosti TEPS, s.r.o. „v likvidaci“. Z výtěžku z prodaného majetku budou uhrazeny závazky společnosti.

- **Zpeněžení účetního softwaru**

Jelikož se jedná o neprodejný majetek, byl účetní software Premier vyřazen ve své PC. Aby mohlo dojít k prodeji, musel by s tím souhlasit poskytovatel licence, což se v praxi ve většině případů nestává.

1. vyřazení účetního softwaru

	částka	MD	D
a) doúčtování ZC softwaru	16 250,-	551	081
b) vyřazení účetního softwaru evidence	65 000,-	081	013

- **Zpeněžení budovy, pozemku**

Společnost TEPS, s.r.o. „v likvidaci“ se nachází v dobré lokalitě. V důsledku toho, se likvidátorovi podařilo prodat jak budovu, tak pozemek. ZC budovy byla 1 290 666 Kč a likvidátorovi se ji podařilo prodat za 1 540 000 Kč.

Hodnota pozemku byla stejná jako jeho PC, tedy 1 605 000 Kč, protože se jedná o majetek, který se neodepisuje. Likvidátor prodal pozemek za prodejní cenu ve výši 1 690 000 Kč. Jak pozemek, tak budova byly prodány stejné osobě. Jelikož pozemek a budova byly pořízeny v době založení společnosti (rok 2009), nemusí dle zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, konkrétně dle § 56 odst. 3, tuto daň uhradit finančnímu úřadu. Dodání nemovité věci je osvobozeno od daně po uplynutí 5 let od vydání prvního kolaudačního souhlasu, což je v tomto případě splněno. Protože se jedná o nemovitost je důležité zmínit i daň z nabytí nemovitých věcí. Od novely ZDP je poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí nabyvatel – kupující, takže likvidátor se tímto nezabývá. Se zpeněžením budovy a pozemku jsou spjaty tyto účetní operace:

2. prodej budovy

	částka	MD	D
a) prodejní cena	1 540 000,-	315	641
b) doúčtování zůstatkové ceny	1 290 666,-	541	081
c) vyřazení z evidence	1 600 000,-	081	021
d) inkaso prodejní ceny	1 540 000,-	221	315

3. prodej pozemku

	částka	MD	D
a) prodejní cena	1 690 000,-	315	641

b) vyřazení z evidence	1 605 000,-	541	031
d) inkaso prodejní ceny	1 690 000,-	221	315

- **Zpeněžení osobního automobilu**

Jedná se o starší model osobního automobilu značky Volkswagen, který má najeto mnoho kilometrů a je již téměř zcela odepsán, proto jeho prodej nebyl pro společnost úspěšný. ZC automobilu byla 58 333 Kč, likvidátorovi se jej podařilo prodat za 50 936 Kč včetně DPH. Tento prodej podléhá zdanění, hodnota DPH byla ve výši 8 843 Kč. Celková ztráta z tohoto prodeje byla 16 241 Kč.

4. prodej osobního automobilu

	částka	MD	D
a) prodejní cena	42 093,-	315	641
b) DPH 21 %	8 843,-	315	343
c) doúčtování zůstatkové ceny	58 333,-	541	082
d) vyřazení z evidence	500 000,-	082	022
e) inkaso prodejní ceny	50 936,-	221	315

- **Zpeněžení VZV**

Likvidátor zjistil, že ve společnosti TEPS, s.r.o. „v likvidaci“ figurují dva VZV, které jsou již plně odepsány. Jejich PC byla 125 000 Kč (62 500,- Kč/1 ks). Oprávky se rovnají PC a jsou ve výši 125 000 Kč. Tyto VZV jsou rovněž vykázány v zahajovací rozvaze, ke dni vstupu společnosti do likvidace.

V položce DHM je částka rovna 4 000 000 Kč, a to včetně PC 125 000 Kč za oba VZV. To, že je zcela odepsaný se vykáže v korekci, v položce oprávky DHM, kde se tato položka sníží o oprávky odepsaných VZV ve výši 125 000 Kč, což je zároveň i PC. Nyní je z rozvahy zřejmé, že společnost disponuje tímto majetkem, a že ZC tohoto majetku je nulová. Likvidátor se snažil zpeněžit i tento odepsaný majetek. Obvolával několik různých společností, které se zabývají likvidací starších strojů. Na likvidaci VZV si vybíral z několika firem, a to:

- Stroje Zeman Trade, s.r.o., která se zabývá kromě prodeje i výkupem starších strojů,
- Sovex, s.r.o. zabývající se mimo jiné odkupem strojů, včetně demontáže a naložení,

- Martin Sojka, jenž provozuje nákup, prodej a také výkup použitých strojů,

Z uvedených společností se nakonec rozhodl pro společnost Stroje Zeman Trade, s.r.o., se kterou vyjednal prodejní cenu 19 410 Kč bez DPH. Částka DPH byla ve výši 4 076 Kč.²³

V účetnictví pak zaúčtuje tyto účetní případy:

5. odepsané VZV

	částka	MD	D
a) vyřazení 2 VZV v PC	125 000,-	082	022
b) prodejní cena	19 410,-	315	641
c) DPH 21 %	4076,-	315	343
d) inkaso prodejní ceny	23 486,-	221	315

Stále se odepisující VZV prodal za 70 400 Kč bez DPH. Opět i tento prodej podléhá DPH, takže Finančnímu úřadu je společnost povinna odvést 14 784 Kč.

6. prodej 2 VZV

	částka	MD	D
a) prodejní cena	70 400,-	315	641
b) DPH 21 %	14 784,-	315	343
c) doúčtování zůstatkové ceny	45 333,-	541	082
d) vyřazení z evidence	170 000,-	082	022
e) inkaso prodejní ceny	85 184,-	221	315

• Zpeněžení zásob

Společnost rovněž eviduje zboží v hodnotě 600 000 Kč. Při tomto prodeji byl likvidátor úspěšný a zboží prodal v hodnotě 964 000 Kč včetně DPH. I tento prodej podléhá DPH, které činilo 167 351 Kč.

7. prodej zboží

	částka	MD	D
a) prodejní cena	796 649,-	315	604
b) DPH 21 %	167 351,-	315	343
c) vyskladnění ze skladu	600 000,-	504	132

²³ Dle zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, konkrétně § 37, se vypočtená daň zaokrouhuje při částce 0,50 a vyšší na celé koruny nahoru a při částce 0,50 a nižší na celé koruny dolů.

d) inkaso prodejní ceny	964 000,-	221	315
-------------------------	-----------	-----	-----

• **Zpeněžení drobného hmotného majetku**

Likvidátor se pokusil zpeněžit i drobný hmotný majetek, jež se skládá z vybavení kanceláří, jejichž hodnota nepřesáhla částku 40 000 Kč, která je ve směrnici společnosti uvedena jako rozhodná, pro zařazení majetku do DHM. Tento majetek je evidován na podrozvahových účtech v účetové skupině č. 7. Majetek byl zařazen na účet 752 oproti účtu 799. Hodnota tohoto majetku je v účetnictví zachycena v částce 31 000 Kč. Jelikož toto vybavení je stále zachovalé, likvidátor utržil z prodeje částku ve výši 29 850 Kč bez DPH. Hodnota DPH byla ve výši 6 269 Kč.

8. prodej drobného hmotného majetku

	částka	MD	D
a) vyřazení drobného majetku	31 000,-	799	752
b) prodejní cena	29 850,-	315	648
c) DPH 21 %	6 269,-	315	343
d) inkaso prodejní ceny	36 119,-	221	315

4.3.2 Vymáhání pohledávek

Společnost TEPS, s.r.o. má pohledávky ve výši 1 000 000 Kč, což je poměrně vysoká hodnota, a proto se likvidátor rozhodl kontaktovat jednotlivé dlužníky, s tím, že je požádal a přesvědčil o dřívější úhradě. Povedlo se mu vymocit alespoň 50 % pohledávek, tedy v hodnotě 500 000 Kč. Zbýlých 50 % pohledávek postoupil společnosti KLM, s.r.o. za 30 % jejich hodnoty. Díky tomu vymohl dalších 150 000 Kč. Celkem utržil 650 000 Kč.

9. Prodej pohledávek

	částka	MD	D
a) inkaso části pohledávek	500 000,-	221	311
b) postoupení zbylé části pohledávek	150 000,-	315	646
c) odpis postoupených pohledávek	500 000,-	546	311
d) inkaso postoupené pohledávky	150 000,-	221	315

4.3.3 Výtěžek likvidátora za zpeněžení majetku společnosti TEPS, s.r.o.

Likvidátor se snažil co nejefektivněji rozprodat majetek společnosti. Po této činnosti spočítal celkový výtěžek. Celkový výtěžek z prodeje majetku společnosti TEPS, s.r.o. „v likvidaci“ byl:

- 5 039 725 Kč včetně DPH 21 %
- 4 838 402 Kč bez DPH

DPH, které činí 201 323 Kč je likvidátor povinen přiznat v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty. Společnost TEPS, s.r.o. „v likvidaci“ je měsíční plátce, proto se na ní vztahuje povinnost podat daňové přiznání k DPH do 25. dne po skončení zdaňovacího období. To znamená, prodal-li likvidátor zboží např. v říjnu, daňové přiznání je povinen podat do 25. listopadu. Po zpeněžení majetku společnosti přichází na řadu úhrada veškerých závazků společnosti.

Celková částka, ze které bude likvidátor uhrazovat závazky nebude ve výši 5 039 725 Kč, nýbrž v hodnotě **5 184 725 Kč**, protože likvidátor nesmí zapomenout přičíst hodnotu účtu 211, jež činí 145 000 Kč.

Likvidátorovi trvaly tyto činnosti od vstupu společnosti do likvidace – od 1. října 2018 do 30. dubna 2019. Poté začal s úhradou závazků.

4.3.4 Úhrada závazků

- **Závazky vůči zaměstnancům**

Závazky vůči zaměstnancům za období od 1.1. – 30.9. 2018 byly zúčtovány, před vstupem společnosti do likvidace, avšak pojistné nebylo řádně odvedeno pojišťovnám a mzdy nebyly vyplaceny zaměstnancům. Proto má likvidátor povinnost z výše uvedené částky uhradit závazky společnosti vůči zaměstnancům včetně odstupného. Společnost zaměstnává celkem 3 zaměstnance.

Přehled o závazcích vůči zaměstnancům nám poskytne následující tabulka 4.10.

Tab. 4.10 Závazky vůči zaměstnancům společnosti TEPS, s.r.o. „v likvidaci“

	SP, ZP (zaměstnavatel)	čistá mzda
Celkem za 1.-7. měsíc	198 353	583 389
Celkem za 8. a 9. měsíc	22 040	64 821
Odstupné	x	154 827
Celkový závazek	220 393	803 037

Zdroj: vlastní zpracování

Závazek za 1. až 9. měsíc roku 2018 vůči nim činí 803 037 Kč.²⁴ Částka 220 393 Kč představuje sociální a zdravotní pojištění hrazené společností za zaměstnance. Jelikož zaměstnancům náleží i odstupné a mzdy za období, kdy běží výpovědní lhůta, což je od 1.8. do 30.9. 2018, činí tento závazek 182 150 Kč na odstupném, daň 15 % z odstupného činí 27 323 Kč, po zdanění bude odstupné ve výši 154 827Kč. Daň z odstupného byla k 30.9. 2018 odvedena. Výše odstupného se stanovuje dle počtu odpracovaných let u stejného zaměstnavatele. Jelikož všichni tři zaměstnanci pracovali u této společnosti více jak tři roky, náleží jim nárok na odstupné ve výši trojnásobku jejich průměrného výdělku za předchozí měsíce.²⁵ Dále mají zaměstnanci nárok na mzdu ve výpovědní lhůtě, tato mzda činí 64 821 Kč, z toho 22 040 Kč jsou odvody společnosti na sociální a zdravotní pojištění (v účetnictví se sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem zaúčtuje na vrub nákladového účtu 524 a ve prospěch účtu 336). Celkový závazek vůči zaměstnancům včetně odstupného činí 803 037 Kč.

- **Závazky vůči finančnímu úřadu**

Společnost rovněž v účetnictví zachytila závazek vůči státu, a to v podobě DPH, které mělo hodnotu 201 323 Kč.

	částka	MD	D
úhrada závazku	201 323,-	343	221

- **Závazek vůči likvidátorovi**

Likvidátor provedl výplatu své odměny za provedenou likvidaci společnosti TEPS, s.r.o. „v likvidaci“ tak, jak bylo sjednáno ve smlouvě. Za provedenou likvidaci byla navržena společníky odměna ve výši 210 000 Kč. Jelikož odměna likvidátora je posuzována jako příjem ze závislé činnosti, je zde povinnost zdanit ji 15 % daní.

²⁵ § 67, odst. 1 písm. c) zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce

Zdravotní a sociální pojištění z odměny likvidátora, jenž spadá do nákladů společnosti bylo ve výši 71 400 Kč.

Ve společnosti se zaúčtuje následovně:

	částka	MD	D
e) odměna likvidátora	210 000,-	521	331
f) SP, ZP hrazené společností	71 400,-	524	336
g) SP, ZP stržené zaměstnanci	23 100,-	331	336
h) záloha na daň	45 685,-	331	342
i) k výplatě	141 215,-	331	221
j) úhrada pojistného	94 500,-	336	221
k) úhrada zálohy na daň	45 685,-	342	221

Jednou z dalších důležitých povinností likvidátora bylo uložení spisového materiálu do archivu. Zakládací listiny společnosti uložil likvidátor do státního archivu, ostatní dokumenty do soukromého. V tomto archivu budou ostatní dokumenty uloženy po dobu, jež je stanovena v zákoně. Po uplynutí zákonem stanovené doby budou skartovány. Závazek za archivaci dokumentů činil celkem 145 980 Kč, DPH 21 % bylo ve výši 30 656 Kč. Celkem tedy zaplatil 176 636 Kč.

V účetnictví se zachytí tyto účetní operace:

	částka	MD	D
a) archivace dokumentů	145 980,-	518	379
b) DPH 21 %	30 656,-	343	379
c) úhrada za archivaci dokumentů	176 636,-	379	221

4.3.5 Další závazky vznikající v průběhu likvidace

V průběhu likvidace vznikají likvidátorovi i jiné závazky. Jak již bylo zmíněno zpočátku praktické části, likvidátor zasílal oznámení věřitelům o tom, že společnost TEPS, s.r.o. vstoupila do likvidace. Tento závazek je v podobě poštovního. To se klasicky zaúčtuje na vrub nákladů na účet 518 a úbytek peněžních prostředků na stranu dal účet 211. Jelikož společnost nadále odebírala i elektřinu a vodu, musí zaplatit i tento závazek. Vznik nákladů na energie se účtuje na vrub nákladů na účet 502 a na stranu dal účet 379, úhrada se poté vyúčtuje jako snížení závazku vůči dodavateli energií na stranu má dáti účet 379 a na stranu dal účet 221. Aby mohl zpeněžit majetek společnosti, rozhodl se pro zveřejnění inzercí na internetu, obvolával

různé zájemce, tudíž musí vyúčtovat i tyto závazky. Vznik nákladu zachytí na stranu má dáti jako služba 518 a na stranu dal účet 379, zúčtování se provede jako úbytek závazku na stranu má dáti 379 a na straně dal bude účet 221. Součet těchto závazků je celkem 15 730 Kč. Kromě poštovného vznikla likvidátorovi pohledávka za státem, protože mu vzniká nárok na odpočet DPH.

	částka	MD	D
a) poštovné	2 330,-	518	211
b) spotřeba energií	8 420,-	502	379
DPH 21 %	1 768,-	343	379
úhrada závazku	10 188,-	379	221

	částka	MD	D
c) inzerce na internetu	4980,-	518	379
DPH 21 %	1 046,-	343	379
úhrada inzerce	6 026,-	379	221

Poplatek za zveřejnění oznámení v Obchodním věstníku, o němž se práce zmiňuje výše, činil celkem 2 178 Kč.

	částka	MD	D
d) zveřejnění bez DPH	1800,-	518	379
DPH 21 %	378,-	343	379
úhrada zveřejnění	2 178,-	379	221

Likvidátor rovněž z výtěžku z prodeje majetku uhradil obchodní závazky společnosti TEPS, s.r.o. „v likvidaci“ ve výši 900 000 Kč.

	částka	MD	D
e) úhrada obchodních závazků	900 000,-	321	221

Z výše uvedených účetních operací vyplývá, že společnosti vznikla pohledávka za státem z titulu DPH, a to kvůli nakupovaným službám. Společnosti tedy vzniká nárok na odpočet v celkové hodnotě 33 848 Kč. Tato pohledávka byla finančním úřadem následně vyrovnána.

	částka	MD	D
f) příjem odpočtu DPH na účet	33 848,-	221	343

Společnost TEPS, s.r.o. „v likvidaci“, jak bude zmíněno podrobněji níže, vykázala záporný účetní výsledek, avšak po přičtení rozdílu z postoupení pohledávek byl daňový základ kladný, takže likvidátor byl povinen uhradit 19 % daň z příjmů právnických osob ve výši 24 303 Kč.

	částka	MD	D
g) daň z příjmů PO	24 303,-	591	342
h) úhrada daně z příjmů PO	24 303,-	342	221

Shrnutí veškerých závazků společnosti TEPS, s.r.o. uvádí následující tabulka č. 4.11.

Tab. 4.11 Závazky společnosti TEPS, s.r.o.

závazek	částka
závazky k zaměstnancům	803 037
SP a ZP zaměstnanci	220 393
obchodní závazky	900 000
DPH (na výstupu – na vstupu)	167 475
odměna likvidátora	141 215
daň 15 % z odměny likvidátora	45 685
Odvod ze mzdy SP, ZP za likvidátora	23 100
Odvod SP, ZP hrazené zaměstnavatelem	71 400
archivace	176 636
poštovné	2 330
energie	10 188
inzerce	6 026
zveřejnění v Obchodním věstníku	2 178
Daň z příjmů právnických osob k 31.8. 2019	24 303
závazky celkem	2 593 966

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky vyplývá, že celková výše závazků je v hodnotě 2 593 966 Kč. Největší závazek má společnost z obchodních vztahů s dodavateli.

Po úhradě závazků disponuje společnost TEPS, s.r.o. „v likvidaci“ jen peněžními prostředky, jež jsou kryty vlastními zdroji společnosti. Nyní může likvidátor přistoupit k rozdělování likvidačního zůstatku.²⁶

²⁶ Likvidační zůstatek je rozdíl mezi výtěžkem z prodeje majetku společnosti a uhrazenými závazky.

Likvidační zůstatek = **5 184 725 – 2 593 966 = 2 590 759 Kč**

Následující výkazy zobrazují stav majetku a závazků po vykonání likvidace. Rozvaha společnosti je sestavena ke dni návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku, a to k 31. srpnu 2019. Následující tabulky č. 4.12 a 4.13 zobrazují rozvahu společnosti TEPS, s.r.o. „v likvidaci“ k 31. 8. 2019 a výkaz zisku a ztráty za období od 1.10. 2018 do 31.8. 2019.

Tab. 4.12 Rozvaha společnosti TEPS, s.r.o. „v likvidaci“

Rozvaha společnosti TEPS, s.r.o. „v likvidaci“ k 31.8. 2019 (v Kč)			
AKTIVA		PASIVA	
Peněžní prostředky	2 590 759	ZK	5 000 000
z toho:		RF	125 332
Pokladna	142 670	Neuhrazená ztráta z minulých let	-2 288 180
Běžný účet	2 472 392	VH	-246 393
Celkem	2 590 759	Celkem	2 590 759

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4.13 Výkaz zisku a ztráty společnosti TEPS, s.r.o. „v likvidaci“

Výkaz zisku a ztráty společnosti TEPS, s.r.o. „v likvidaci“ za období 1.10. 2018 – 31.8.2019 (v Kč)			
NÁKLADY		VÝNOSY	
Prodané zboží	600 000	Tržby za zboží	796 649
Zdravotní a sociální pojištění	71 400	Výnos z odepsaných pohledávek	150 000
ZC prodaného DHM	2 999 332	Tržby z prodeje DHM	3 361 903
ZC softwaru	16 250	Ostatní provozní výnosy	29 850
Odpis pohledávky	500 000		
Spotřeba energie	8 420		
Odměna likvidátora	210 000		
Poštovné	2 330		
Inzerce	4 980		
Zveřejnění oznámení	1 800		
Archivace dokumentů	145 980		
Daň z příjmů PO	24 303		
Náklady celkem	4 584 795	Výnosy celkem	4 338 402

Zdroj: vlastní zpracování

4.3.6 Daň z příjmů právnických osob

Na základě vypočítaného výsledku hospodaření lze vyvodit závěr, že za dobu, co společnost byla v likvidaci, dosáhla opět ztráty. Účetní výsledek hospodaření je dále

nutné upravit o daňově neuznatelné položky. Jednou z nich je náklad uskutečněný při prodeji pohledávek. Dle § 24 odst. 2 písm. s) ZDP je při postoupení tzv. „vlastních“ pohledávek (ty, které byly přímo vyfakturovány zákazníkovi) daňově uznatelným nákladem jmenovitá hodnota pohledávky, a to do výše příjmu, jež nám plyne z jejího postoupení. Účet 646 vykazuje zůstatek 150 000 Kč, zatímco nákladový účet 546 částku ve výši 500 000 Kč. O rozdíl mezi těmito hodnotami musíme navýšit účetní výsledek hospodaření.

$$500\,000 - 150\,000 = 350\,000\text{ Kč}$$

Jelikož účetní výsledek hospodaření byl ve výši - 222 090 Kč, tak po přičtení 350 000 Kč činí základ daně 127 910 Kč. Protože vyšla kladná hodnota, je likvidátor povinen uhradit i 19 % daň z příjmu PO, která činí 24 303 Kč. Účetní výsledek hospodaření po zdanění je -246 393 Kč. V této částce se promítne do rozvahy k 31.8. 2019. Daň z příjmu PO ve výši 24 303 Kč bude zohledněna ve výkazu zisku a ztrát za období 1.10. 2018 až 31.8. 2019.

4.4 Ukončení likvidace

Když jsou vypořádány všechny právní a finanční vztahy společnosti TEPS, s.r.o. může být likvidace ukončena. O tom, jak likvidace probíhala musí likvidátor Ing. Petr Novák vyhotovit konečnou zprávu likvidátora a vyhotoví také návrh na použití likvidačního zůstatku. K tomuto dni se také vyhotovuje účetní závěrka. V tomto případě byl návrh na použití likvidačního zůstatku vyhotoven k 31.8. 2019. Společnost je také povinna podat do 15 dnů ode dne zpracování návrhu na použití likvidačního zůstatku daňové přiznání. Účetní závěrka a konečná zpráva likvidátora včetně návrhu na použití likvidačního zůstatku se předkládá ke schválení orgánu, který likvidátora jmenoval. Likvidace končí použitím likvidačního zůstatku.

Poté co likvidátor vyčíslil likvidační zůstatek přistoupil k návrhu na rozdělení tohoto zůstatku mezi společníky společnosti. Oba společníci mají ve společnosti podíl v poměru 50:50. Likvidátor následně zpracoval návrh na rozdělení likvidačního zůstatku, v němž uvedl výši podílu obou společníků. Podle konečné rozvahy, kterou likvidátor sestavil má společnost peněžní prostředky ve výši **2 590 759 Kč**. Jelikož oba mají 50 % podíl, rozdělí likvidátor tento likvidační zůstatek na polovinu.

Společníci obdrží:

- Ing. Karel Nový 1 295 379,50 Kč
- Ing. Filip Rozehnal 1 295 379,50 Kč

Je důležité zmínit, že základní kapitál společnosti činil 5 000 000 Kč, avšak likvidační zůstatek je nižší. To znamená, že podíl na likvidačním zůstatku je nižší než jejich vklad.

4.4.1 Likvidační zůstatek a jeho zdanění

Ke zdanění likvidačního zůstatku srážkovou daní ve výši 15 % nedochází v každém případě. Základem pro výpočet srážkové daně je likvidační zůstatek snížený o nabývací cenu podílu. Abychom zjistili, zda likvidační zůstatek musíme zdanit, je třeba porovnat rozdíl mezi výší likvidačního zůstatku a nabývací cenou neboli cenou peněžitého vkladu, který do společnosti společníci Ing. Nový a Ing. Rozehnal vložili. V tomto případě nabývací cena podílu u obou společníků je ve výši 2 500 000 Kč. Tato částka je vyšší než podíl společníka na likvidačním zůstatku (1 295 379,50 Kč), tudíž nám základ daně vyjde v záporných číslech, což znamená, že srážková daň se neodvede, poněvadž je nulová. Společníkům bude likvidační zůstatek vyplacen ve výši, v jaké je uveden v návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku. Každému bude na soukromý bankovní účet vyplaceno 1 295 379,50 Kč.

V účetnictví se to promítne takto:²⁷

	částka	MD D
1. Nárok společníků na podíl na/ ZK	5 000 000,-	411 365
2. Nárok společníků na podíl na RF	125 332,-	421 365
3. podíl společníků na ztrátě z minulých let	2 288 180,-	365 429
4. podíl společníků na ztrátě z období likvidace	246 393, -	365 431
5. Výplata podílů na likvidačním zůstatku společníkům	2 590 759,-	365 221

(Děrgel,2007), vlastní zpracování

Tímto zaúčtováním došlo k vynulování vlastního kapitálu. Nicméně likvidátor musí uhradit závazek vůči společníkům – podíl na likvidačním zůstatku. Podíl jim bude uhrazen z peněžních prostředků, které zbyly ve společnosti. V rozvaze ke dni návrhu rozdělení likvidačního zůstatku nalezneme výši peněžních prostředků. Peněžní

²⁷ Je vhodnější použít analytiku, tedy pro každého společníka účet zvlášť: pro Ing. Karla Nového bude používán účet 365.1; pro Ing. Filipa Rozehnala 365.2.

prostředky jsou ve výši 2 590 759,- Kč, což odpovídá podílu společníků na likvidačním zůstatku.

Výplata podílu na likvidačním zůstatku:

	částka	MD	D
a) Ing. Karel Nový	1 295 379,50 Kč	365.1	221
b) Ing. Filip Rozehnal	1 295 379,50 Kč	365.2	221

Jak zmiňuje tabulka 3.2, likvidace končí okamžikem vyplacení podílu na likvidačním zůstatku jednotlivým společníkům. Důvodem je, že majetek byl zpeněžen, závazky a pohledávky vypořádány a na konci vyčíslen kladný likvidační zůstatek. Jelikož likvidátor vyplatil likvidační zůstatek společníkům společnosti TEPS, s.r.o. „v likvidaci“ ke dni 1. 9. 2019, je tento den dnem ukončení likvidačního procesu.

Jednou z posledních činností likvidátora bylo vynulovat zbývající položky rozvahy a sestavit konečnou rozvahu ke dni skončení likvidace. Tím, že byl vyplacen likvidační zůstatek došlo k úbytku peněžních prostředků na straně aktiv, strana pasiv byla rovněž nulová.

Následující tabulka č. 4.14 zobrazuje konečnou rozvahu, kterou likvidátor sestavil. Jak si můžeme všimnout, hodnota aktiv i pasiv je po provedené likvidaci nulová.

Tab. 4.14 Konečná rozvaha společnosti TEPS, s.r.o. „v likvidaci“

Rozvaha společnosti TEPS, s.r.o. „v likvidaci“ k 1.9. 2019 (v Kč)			
AKTIVA		PASIVA	
Celkem	0	Celkem	0

Zdroj: vlastní zpracování

Likvidace není jednoduchý proces. Celý tento proces od rozhodnutí o likvidaci až do výmazu společnosti z obchodního rejstříku nelze většinou ukončit dříve než za 4 měsíce. U větších aktivních společností se může jednat i o proces trvající několik let.

(Dvořáková, 2017)

Likvidační proces společnosti TEPS, s.r.o. „v likvidaci“ trval ode dne vstupu společnosti do likvidace až do výplaty likvidačního zůstatku a následného výmazu z OR., konkrétně od 1.10. 2018 do 1.9. 2019, celkem 11 měsíců, což lze považovat za úspěch.

4.5 Daňové přiznání likvidované společnosti TEPS, s.r.o.

Likvidátor zpracoval návrh na použití likvidačního zůstatku dne 31.8. 2019, to znamená, že musí podat daňové přiznání do 15 dnů ode dne zpracování tohoto návrhu, konkrétně do 15.9. 2019. Daňové přiznání podává za část zdaňovacího období, která uplynula přede dnem zpracování návrhu na použití likvidačního zůstatku.

Likvidátor podává daňové přiznání za období od 1.1. 2019 do 31.8. 2019.

4.6 Návrh na výmaz z OR a zánik společnosti TEPS, s.r.o.

Jednou z předposledních věcí, na které likvidátor po provedení likvidace nesmí zapomenout je podání žádosti o souhlas správce daně s ukončením činnosti. Žádost se následně přiloží k návrhu na výmaz z OR. Žádost o souhlas správce daně podal likvidátor místně příslušnému finančnímu úřadu v Praze 10. Poté, co udělil správce daně souhlas s ukončením podnikatelské činnosti společnosti TEPS, s.r.o. „v likvidaci“ podal likvidátor do 30 dnů od skončení likvidace (likvidační zůstatek byl vyplacen 1.9. 2019) návrh na výmaz společnosti z OR. Ten byl podán dne 24.9. 2019.

K návrhu na výmaz společnosti z OR musel likvidátor doložit i:

- prohlášení likvidátora,
- doklady o zveřejnění výzvy v Obchodním věstníku,
- souhlas správce daně,
- zpráva likvidátora.

Společnost TEPS, s.r.o. „v likvidaci“ byla vymazána ke dni 24.9. 2019, tímto datem oficiálně zanikla.

4.7 Shrnutí a vlastní názor

Na modelovém příkladu společnosti TEPS, s.r.o. bylo znázorněno jakým způsobem může probíhat proces likvidace. Společnost, která se rozhodla pro ukončení své podnikatelské činnosti hlavně kvůli vykazovaným ztrátám z minulých let, nedosáhla zisku ani v průběhu procesu likvidace. Pokud by se stalo, že by společnost dosáhla zisku, např. pokud by likvidátor vytěžil více z prodeje majetku a pohledávek, mohla by si společnost TEPS, s.r.o. odečíst ztrátu vykázanou před vstupem společnosti do likvidačního procesu, poněvadž se jedná o odčitatelnou položku od základu daně. Z uvedené rozvahy ke dni vstupu společnosti do likvidace, která je zároveň i zahajovací rozvahou lze vidět, že společnost opravdu dosáhla ztráty a

disponuje rovněž ztrátou z minulých let ve výši 2 094 000 Kč. Proto, jak bylo uvedeno, neplatila žádnou daň z příjmů PO, avšak povinnost podat daňové přiznání i přes dosažení ztráty ve společnosti nadále trvá, i když je daň nulová. Po provedení veškerých činností souvisejících se zpeněžováním majetku a úhradou závazků dosáhla společnost TEPS, s.r.o. „v likvidaci“ kladného výsledku hospodaření a likvidátor musel odvést 19 % daň z příjmů PO ve výši 24 303 Kč.

Likvidátor se v průběhu likvidace snažil prodat veškerý majetek co nejvýhodněji. I když se snažil, stejně náklady převýšily výnosy, což se běžně vyskytuje i v praxi, protože likvidátor zpeněžuje pouze majetek společnosti, který prodá i levněji, pokud mu nezbyvá jiná možnost. Jelikož byla společnost plátcem DPH, musel také likvidátor podat daňové přiznání k DPH a uhradit závazek vůči finančnímu úřadu. Daň na výstupu se v závazcích objevila kvůli zpeněžování majetku likvidátorem. Při prodeji budovy nemusel likvidátor vyčíslit daň z nabytí nemovitých věcí, protože po novele ZDP je plátcem nabyvatel neboli kupující.

Likvidátor také zjistil, že společnost disponuje 2 VZV, které již byly plně odepsány. Rozhodl se, že se pokusí o jejich zpeněžení, což se mu úspěšně povedlo.

Celkově lze likvidaci hodnotit jako úspěšnou, likvidátor bez větších problémů zpeněžil veškerý majetek společnosti, uhradil závazky a vykázal kladný likvidační zůstatek, který byl rozdělen mezi společníky společnosti TEPS, s.r.o. „v likvidaci“. Likvidační proces trval necelý rok, což lze rovněž považovat za celkem úspěšné.

5 Závěr

Hlavním cílem diplomové práce bylo přenést teoretické poznatky a daňové a účetní aspekty likvidace do praxe na základě komplexní analýzy právní, účetní a daňové úpravy a informovat čtenáře o důležitých pojmech a krocích likvidačního procesu.

V rámci praktické části byly na základě získaných poznatků z teoretické části demonstrovány účetní a daňové aspekty likvidace na modelovém příkladu, kde byla provedena likvidace společnosti s fiktivním názvem TEPS, s.r.o. Jak již z názvu vyplývá, jednalo se o společnost s ručením omezeným. Tento druh obchodní společnosti byl vybrán, poněvadž právě společnosti s ručením omezeným se likvidují nejčastěji. Společnost vstoupila do likvidace kvůli opakovaným ztrátám a neshodám mezi společníky, kteří se poté rozhodli o zrušení společnosti s likvidací. Vybrali vhodného likvidátora, který postupnými kroky společnost zlikvidoval. Nejprve likvidátor zjišťoval, zdali společnost není v úpadku nebo předlužená. Po analýze rozvahy zjistil, že společnost TEPS, s.r.o. se v úpadku nenachází a není ani předlužená. Mohl tedy přistoupit k sestavení zahajovací rozvahy, která odpovídala rozvaze ke dni předcházejícímu dni vstupu společnosti do likvidace. Poté začal se zpeněžováním majetku společnosti. Likvidátor byl v celku úspěšný a podařilo se mu prodat veškerý hmotný majetek společnosti. Další z činností likvidátora bylo uhradit závazky společnosti. Ty byly nižší než výtěžek z prodeje majetku, a tak likvidátor vykázal kladný likvidační zůstatek, který byl následně vypořádan. Likvidační zůstatek se rozdělil mezi společníky společnosti rovným dílem, protože oba měli na společnosti 50 % obchodní podíl.

Likvidátor dále sestavil konečnou zprávu o průběhu likvidace, kterou společně s návrhem na rozdělení likvidačního zůstatku předložil statutárnímu orgánu společnosti a podal návrh na výmaz z OR. Usnesením příslušného rejstříkového soudu byla společnost TEPS, s.r.o. „v likvidaci“ vymazána. V přílohách lze nalézt vzory určitých dokumentů, jež souvisí s likvidačním procesem, které čtenáři mohou posloužit k lepší orientaci v likvidačním procesu.

Myslím si, že tato práce bude přínosem pro ty, kteří se zajímají o problematiku likvidace, a ještě se likvidací nikdy teoreticky ani prakticky nezabývali.

Seznam použité literatury

Knižní zdroje

JOSKOVÁ, Lucie, Markéta PRAVDOVÁ a Lenka ZACHARDOVÁ. *Likvidace obchodních společností*. 1. V Praze: C.H. Beck, 2017. Právní praxe. ISBN 978-80-7400-646-3.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Likvidace obchodních společností* 2014. Olomouc: ANAG, 2014. ISBN 978-80-7263-877-2.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Meritum Účetnictví podnikatelů* 2018. 15. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. 529 s. ISBN 978-80-7552-989-3.

MCKEITH, John and Bill COLLINS. *Financial Accounting and Reporting*. 2nd ed. London: McGraw-Hill Higher Education, 2013. 790 p. ISBN 978-0-07-713836-3.

NOVOTNÝ, Jiří a Pavel ŠAŠEK. *Právní základy podnikání*. 1. Plzeň: Fakulta ekonomická Západočeské univerzity v Plzni, 2017. ISBN 978-80-261-0691-3.

PELIKÁN, Václav, 2011. *Likvidace podniku*. 7., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-3338-8.

PILÁTOVÁ, Jana, Petr ADAMÍK, Jaroslav RICHTER, Adam SIGMUND a Petr TARANDA. *Likvidace obchodních společností*. 6. Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2017. Účetnictví (ANAG). ISBN 978-80-7554-101-7.

Internetové zdroje

CEJPEK, Pavel. *Zrušení a zánik právnické osoby s likvidací se zaměřením na obchodní korporace*. Olomouc, 2017. Diplomová práce. Univerzita Palackého v Olomouci.

DĚRGEL, Martin. *Likvidace obchodní společnosti (družstva). Mzdová praxe* [online]. Praha: Wolters Kluwer, 2010 [cit. 2019-01-14]. Dostupné z: <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d26164v34529-likvidace-obchodni-spolecnosti-druzstva/>

DOSTÁL, Dalibor. *Jak řádně zlikvidovat společnost? I to má svoje pravidla*. *BusinessInfo* [online]. Praha: BusinessInfo.cz, 2015 [cit. 2019-01-14]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/cs/clanky/jak-radne-zlikvidovat-spolecnost-i-to-ma-svoje-pravidla-67053.html>

DVOŘÁKOVÁ, Eva. Jak na likvidaci společnosti s ručením omezeným. *Právní prostor* [online]. Ostrava: Eva Dvořáková, 2017 [cit. 2019-01-10]. Dostupné z: www.pravniprostor.cz/clanky/obchodni-pravo/jak-na-likvidace-spolecnosti-s-rucenim-omezenym

ELČÍČ, Sandro, 2018. Obchodní rejstřík čeká důkladný úklid. Firmám, které nezveřejňují své účetní výkazy, hrozí zrušení. *Hospodářské noviny* [online]. Praha: © 1996-2019 Economia [cit. 2019-03-19]. Dostupné z: <https://archiv.ihned.cz/c1-66168390-obchodni-rejstrik-ceka-dukladny-uklid-firmam-ktere-nezverejnuji-sve-ucetni-vykazy-hrozi-zruseni>

KOCOURKOVÁ, Tereza. *Likvidace obchodní korporace – praktický návod*. Brno, 2017. Bakalářská práce. Masarykova univerzita.

KOTASOVÁ, Petra. *Účetní a daňové aspekty zrušení obchodních korporací s likvidací*. Brno, 2016. Diplomová práce. Mendelova univerzita v Brně.

Loni zaniklo v Česku nejvíc firem za posledních sedm let, 2019. *BusinessInfo.cz Oficiální portál pro podnikání a export* [online]. Praha: CzechTrade [cit. 2019-03-19]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/cs/clanky/loni-zaniklo-v-cesku-nejvic-firem-za-poslednich-sedm-let-118276.html>

MARKALOUSOVÁ, Katarína, 2017. *Práva a povinnosti likvidátora*. Praha. Diplomová práce. UNIVERZITA KARLOVA, Právnická fakulta.

MIKOTOVÁ, Klára, 2018. *Ekonomické a právní aspekty podnikání společnosti s ručením omezeným*. Praha. Diplomová práce. Vysoká škola regionálního rozvoje a Bankovní institut – AMBIS.

NÁLEVKA, Lukáš. Průběh dobrovolné likvidace společnosti s ručením omezeným - 1. díl. *Epravo* [online]. Praha: epravo.cz, 2017 [cit. 2019-01-14]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=231723>

Odkup společnosti (v likvidaci). In: *Altaxo* [online]. Praha: Altaxo, 2015 [cit. 2018-12-28]. Dostupné z: <https://www.altaxo.cz/poradna/ruzne-clanky/odkup-spolecnosti-v-likvidaci>

Odkup a likvidace společnosti, jak to probíhá, jaké jsou přednosti a nevýhody, ©2017. *Your firm* [online]. Praha: AK Růžová [cit. 2019-03-19]. Dostupné z: <http://www.yourfirm.cz/on-line-poradna/prakticke-rady/odkup-a-likvidace-spolecnosti->

[jak-to-probiha-jake-jsou-prednosti-a-nevyhody/http://www.yourfirm.cz/on-line-poradna/prakticke-rady/odkup-a-likvidace-spolecnosti-jak-to-probiha-jake-jsou-prednosti-a-nevyhody/](http://www.yourfirm.cz/on-line-poradna/prakticke-rady/odkup-a-likvidace-spolecnosti-jak-to-probiha-jake-jsou-prednosti-a-nevyhody/)

Povinné svlékání firem: kdo nezveřejní účetní závěrku, končí, 2018. *Idnes.cz* [online]. Praha: Mafra [cit. 2019-04-23]. Dostupné z: https://www.idnes.cz/ekonomika/domaci/ucetni-zaverka-ruseni-firem-obchodni-rejstrik.A180606_103737_ekonomika_are

Sedm z deseti firem nezveřejnilo účetní závěrku. Poškozují trh, tvrdí CRIF, 2019. *Aktuálně.cz* [online]. Praha: Economia, 2019 [cit. 2019-04-09]. Dostupné z: <https://zpravy.aktualne.cz/ekonomika/ucetni-zaverku-za-rok-2017-nezverejnili-68-procent-firem-uva/r~a4aac97a1d5f11e98d3d0cc47ab5f122/?redirected=1554829246>

Vzorový účtový rozvrh pro podnikatele 2018, 2018. *Účetníček* [online]. Praha: Jana Vachová [cit. 2019-04-23]. Dostupné z: <http://www.ucetnicek.cz/article/show/13>

Zrušení společnosti s ručením omezeným s likvidací. In: *Portál.POHODA* [online]. Praha: Stormware, 2016 [cit. 2018-12-28]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/zakon-a-pravo/legislativa-pro-podnikatele/zruseni-spolecnosti-s-rucenim-omezenym-s-likvidaci/>

Zákony

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

Zákon č. 89/ 2012 Sb., občanský zákoník

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích

Zákon č. 91/ 2012 Sb., o mezinárodním právu soukromém

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách

Nařízení vlády č. 351/2013 Sb., kterým se určuje výše úroků z prodlení a nákladů spojených s uplatněním pohledávky, určuje odměna likvidátora, likvidačního správce a člena orgánu právnické osoby jmenovaného soudem

Pokyn GŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Vyhláška č. 474/2013 Sb. o odměně likvidátora, nuceného správce a insolvenčního správce některých poskytovatelů služeb na kapitálovém trhu a o náhradě jejich hotových výdajů

Vyhláška č. 485/2000 Sb. Ministerstva spravedlnosti, o výši odměny správců podniku, způsobu jejího určení a určení náhrady jejich hotových výdajů

Zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob

Seznam zkratek

ČÚS – Český účetní standard

DHM – dlouhodobý hmotný majetek

DNM – dlouhodobý nehmotný majetek

DPH – daň z přidané hodnoty

IZ – zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení

OR – Obchodní rejstřík

OZ – zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

PC – pořizovací cena

PO – právnická osoba

RF – rezervní fond

SP – sociální pojištění

ÚZ – účetní závěrka

VZV – vysokozdvizný vozík

ZC – zůstatková cena

ZDP – zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

ZK – základní kapitál

ZOK – zákon č.90/2012 Sb., o obchodních korporacích

ZoR – zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách

ZoÚ – zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

ZP – zdravotní pojištění

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 26.4.2019

Petra Šimková
jméno a příjmení studenta

Seznam příloh

Příloha 1 Konečná zpráva o průběhu likvidace s návrhem na rozdělení likvidačního zůstatku

Příloha 2 Účtová osnova

Příloha 3 Prohlášení likvidátora jmenovaného soudem

Příloha 4 Zpráva likvidátora o průběhu likvidace – Praha

Příloha 5 Konečná zpráva likvidátora